



**Ulkomaisen veron hyvittämättä jääminen
Suomen lainsäädännön ja verosopimusten perusteella**

Helsingin yliopisto
Oikeustieteellinen tiedekunta
Finanssioikeus
OTM-tutkielma
Ohjaaja: Marjaana Helminen
Laatija: Niina Nieminen
Maaliskuu 2019

Tiedekunta/Osasto Fakultet/Sektion – Faculty Oikeustieteellinen tiedekunta		Laitos/Institution– Department	
Tekijä/Författare – Author Niina Nieminen			
Työn nimi / Arbetets titel – Title Ulkomaisten veron hyvittämättä jääminen Suomen lainsäädännön ja verosopimusten perusteella			
Oppiaine /Läroämne – Subject			
Työn laji/Arbetets art – Level OTM-tutkielma	Aika/Datum – Month and year Maaliskuu 2019	Sivumäärä/ Sidoantal – Number of pages 71	
<p>Tiivistelmä/Referat – Abstract</p> <p>Kansainvälistä kaksinkertaista verotusta poistetaan Suomessa kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (menetelmälaki) tai verosopimusten perusteella. Menetelmälakia sovelletaan juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen myös verosopimuksellisissa tilanteissa silloin, kun verosopimuksessa ei toisin määrätä.</p> <p>Tutkielman on tarkoitus selvittää missä tilanteissa yhteisöjen verotuksessa ulkomainen vero jää Suomessa hyvittämättä ja mitä hyvittämättä jäämisestä aiheutuu. Hyvittämättä jäämisen tilannetta tarkastellaan erityisesti verovelvollisen verorasituksen, verotuksen oikeudenmukaisuuden ja neutraalisuuden kannalta sekä ottaen huomioon Euroopan unionin (EU) perussopimusten jäsenvaltioille asettamat velvollisuudet ja kansalaisille takaamat oikeudet.</p> <p>Ulkomainen vero voi jäädä hyvittämättä silloin, kun ulkomaille suoritettu vero ei ole lainkaan hyvityskelpoista. Hyvityksen saamisen edellytyksenä on menetelmälaissa ja verosopimuksissa, että juridisen kaksinkertaisen verotuksen voidaan katsoa syntyneen. Menetelmälain mukaisesti voidaan hyvittää vain Suomessa yleisesti verovelvollisten veroja. Myös muut kuin vieraassa valtiossa perityt valtionverot tai Suomessa verovapaista tuloista ulkomaille suoritettut verot saattavat jäädä hyvittämättä.</p> <p>Ulkomainen vero voi jäädä hyvittämättä myös kansallisten verojärjestelmien eroista johtuen. Mikäli toisessa valtiossa veron perusteena oleva veropohja on hyvin erilainen, saatetaan Suomessa katsoa, että veroa ei ole määrätty samasta tulosta eikä ulkomaista veroa hyvitetä. Myös verosopimustilanteissa toinen sopimusvaltio saattaa luonnehtia saman tulon syntyneen erilaisesta oikeussuhteesta kuin Suomessa luonnehditaan ja ulkomainen vero voi jäädä hyvittämättä. Joissain tapauksissa kumpikin samaa tuloa verottava valtio katsoo olevansa verovelvollisen asuinvaltio. Tällöin menetelmälakia ei voida soveltaa eikä myöskään verosopimus toimi tyydyttävästi, ja ulkomaista veroa saattaa jäädä hyvittämättä.</p> <p>Lisäksi ulkomainen vero saattaa jäädä hyvittämättä ulkomaisten veron hyvityksen enimmäismäärää koskevien sääntöjen nojalla. Ulkomaisten veron hyvitys myönnetään Suomessa normaalihyvityksen periaatteen mukaisesti eli hyvityksen määrä on rajattu siihen veron määrään, joka on suoritettava Suomeen. Enimmäismäärää koskevien sääntöjen mukaisesti ulkomaista veroa jää hyvittämättä, jos vieraan valtion verokanta on suurempi kuin Suomen verokanta. Ulkomaista veroa jää hyvittämättä myös silloin, kun verovelvollisen tulolähteen tulo on Suomessa tappiollinen tai verovelvollisen verotettava tulo on Suomessa muutoin pienempi kuin ulkomaille.</p> <p>Ulkomaisten veron hyvittämättä jääminen saattaa aiheuttaa EU:n vapaan liikkuvuuden kielletyn rajoituksen tai kiellettyä syrjintää. Hyvittämättä jättäminen saattaa myös johtaa epäneutraaliin tai epäoikeudenmukaiseen verotukseen. Joissain tilanteissa hyvittämättä jättäminen aiheuttaa verovelvolliselle lopullisen kaksinkertaisen verorasituksen. Kaksinkertainen verotus aiheuttaa neutraalisuushäiriön, sillä tällöin verovelvollinen saattaa olla huomattavasti ankaramman verorasituksen kohteena kuin verovelvollisen kanssa kilpailutilanteessa olevat verovelvolliset. Kaikissa hyvittämättä jättämisen tilanteissa kaksinkertaista verotusta ei aiheudu, mutta verovelvollisen lopullinen verorasitus voi olla ankarampi kuin esimerkiksi vain Suomessa liiketoimintaa harjoittavan verovelvollisen.</p>			
<p>Avainsanat – Nyckelord – Keywords</p> <p>Kansainvälinen verotus, kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, ulkomaisten veron hyvittäminen, ulkomaisten veron hyvittämättä jättäminen</p>			
<p>Säilytyspaikka – Förvaringställe – Where deposited</p> <p>Helsingin yliopiston elektroninen tietokanta</p>			
<p>Muita tietoja – Övriga uppgifter – Additional information</p>			

Sisällys

Lähdeluettelo.....	V
Lyhenteet.....	XVI
1 Johdanto	1
1.1 Rajat ylittävän toiminnan verotus ja ulkomaisen veron hyvittäminen	1
1.2 Kysymyksenasettelu ja aiheen rajausta	3
1.3 Tutkimuksen metodit, lähdeaineisto ja tutkielmassa käytettävät termit.....	5
2 Kaksinkertainen verotus kansainvälisessä verotuksessa	6
2.1 Kansainvälinen kaksinkertainen verotus ja verotuksen neutraalisuus	6
2.2 Kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmät.....	10
3 EU-oikeus ja OECD:n malliverosopimus	11
3.1 EU:n perussopimukset ja EU-oikeuden soveltaminen	11
3.2 EU-oikeuden syrjäntäkielto ja perusvapaudet.....	13
3.3 OECD:n malliverosopimus ja Suomen solmimat verosopimukset	18
4 Hyvittämättä jättämisen tilanteet veron hyvityskelvottomuuden vuoksi.....	21
4.1 Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen Suomen sisäisessä lainsäädännössä ja verosopimuksissa.....	21
4.2 Sama verovelvollinen, tulo ja ajankohta	23
4.2.1 Verovelvollisen, tulon ja ajankohdan samuuden vaatimus.....	23
4.2.2 EU:n perusvapauksien ja verotuksen neutraalisuuden toteutuminen.....	26
4.3 Vieraalle valtiolle suoritettu vero	27
4.3.1 Paikallisverot ja muut verot kuin valtionverot.....	27
4.3.2 Suomessa yleisesti verovelvollisen vieraasta valtiosta saatu tulo.....	29
4.3.3 EU:n perusvapauksien ja verotuksen neutraalisuuden toteutuminen.....	30
4.4 Veron kohteena olevan tulon veronalaisuus Suomessa.....	35
4.5 Yhteenvedo.....	37
5 Hyvittämättä jättämisen tilanteet kaksoisasumis- tai kvalifikaatiokonfliktin vuoksi	38
5.1 Kansallisten verojärjestelmien erot	38
5.2 Verosopimuksen vastaisesti perityt verot.....	39

5.3	Kaksoisasumiskonflikti	42
5.4	EU:n perusvapauksien ja verotuksen neutraalisuuden toteutuminen	44
5.5	Yhteenveto.....	46
6	Hyvittämättä jättämisen tilanteet hyvityksen enimmäismäärän laskemisen vuoksi	47
6.1	Hyvityksen enimmäismäärä ja käyttämätön hyvitys.....	47
6.2	Ulkomaisen veron hyvittämättä jääminen normaalihyvityksen periaatteen vuoksi	49
6.3	Enimmäismäärän laskemisen perusteena olevat tulot	51
6.4	Käyttämätön hyvitys ja ulkomaisen veron hyvittämättä jääminen	55
6.5	EU:n perusvapauksien ja verotuksen neutraalisuuden toteutuminen	57
6.5.1	Normaalihyvityksen periaate	57
6.5.2	Tulon muodostumisen ajankohta	61
6.6	Yhteenveto.....	63
7	Johtopäätökset.....	65
7.1	Hyvityskelvottomuus.....	65
7.1	Hyvityksen enimmäismäärä	68

Lähdeluettelo

Kirjallisuuslähteet:

Avery Jones 2006

Avery Jones, John F. 2006. The interaction between tax treaty provisions and domestic law, *Tax Treaties and Domestic Law*, ed. Guglielmo Maisto, IBFD Publications, Amsterdam.

Bond – Samuelson 1989

Bond, Eric W. – Samuelson, Larry 1989. Strategic Behaviour and the Rules for International Taxation of Capital, *The Economic Journal*, Vol 99, No. 398 (Dec. 1989), s. 1099–1111.

Cerioni 2009

Cerioni, Luca 2009. Double Taxation and the Internal Market: Reflection on the ECJ Decision in *Block and Damseaux* and the Potential Implications, *Bulletin for International Journal*, November 2009, s. 543–556

Cerioni 2012

Cerioni, Luca 2012. European Union - Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions? *Bulletin for International Taxation*, 2012 (Volume 66), No. 12, s. 647–658

Collin et al. 2017

Collin, Suvi – Engblom, Ari – Holla, Jyrki – Järvinen, Jussi – Lamminsivu, Suvi – Lampinen, Anne – Lepistö, Markku – Paronen, Vesa – Rautajuuri, Anna-Leena – Sandelin, Eric – Torkkel, Timo – Äimä, Kristiina 2017. *Elinkeinoverotus 2017*, Edita Publishing Oy, Helsinki.

Davies 2003

Davies, Ronald B. 2003. The OECD Model Tax Treaty: Tax Competition and Two-Way Capital Flows, *International Economic Review*, Volume 44, Issue 2, s. 725–753.

Daurer – Tühler 2012

Daurer, Veronika – Tühler, Nicole 2012. Foreign Tax Credit – Is a Carry Forward Obligatory? *Bulletin for International Taxation*, October 2012, (Volume 66) No. 10 s. 563–571

Dickescheid 2004

Dickescheid, Thomas 2004. *Exemption vs. Credit Method in International Double Taxation Treaties*, Kluwer Academic Publishers, The Netherlands.

Frände 2009

Frände, Joakim 2009. Den styrande skattepolitikens återkomst? *JFT* 5/2007, s. 710–735

Helminen 1994

Helminen, Marjaana 1994. Vertaileva tutkimus keskeisistä ongelmista yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä ja osinkotulojen verovapauteen perustuvassa järjestelmässä., Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Turku.

Helminen 2002

Helminen, Marjaana 2002. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kaksoisasumiskonfliktitilanteessa, Verotus 2/2002, s. 131–135

Helminen 2016

Helminen, Marjaana 2016. Onko Viron yhteisövero yhteisön tulovero laisinkaan? Oikeuden ja talouden rajapinnassa – Juhlakirja Matti J. Sillanpää 60 vuotta, toim. U-M Mylly, P. Nyström ja T. Viinikka, Edita, Helsinki, s. 11–18

Helminen 2018

Helminen, Marjaana 2018. EU-vero-oikeus: välitön verotus, Talentum, Helsinki. 4. uudistettu painos.

Husa et al. 2005

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo 2005. Kirjoitetaan juridiikkaa, Talentum, Vantaa.

Kanniainen 1991

Kanniainen, Vesa 1991. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmään siirtyminen Suomessa, Elinkeinoelämän tutkimuslaitos, Helsinki.

Koulu 2005

Koulu, Risto 2005. Kansainvälinen varallisuus-oikeus pääpiirteittäin, WSOY Lakitieto, Helsinki.

Kukkonen 2014

Kukkonen, Matti 2014. Verotettavan luovutusvoiton käsite tuloverolaeissa erityisesti osakeyhtiön ja sen omistajan näkökulmasta, Yritys, omistaja ja verotus - Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle toim. Pekka Nykänen ja Matti Urpilainen, Edita Publishing Oy, s. 131–141.

Malmgrén 2008

Malmgrén, Marianne 2008. Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen, Edilex Kirjat, Edita Publishing Oy, Helsinki.

Malmgrén 2010

Malmgrén, Marianne 2010. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain muuttuneet säännökset, Verotus 2/2010, s. 167–175.

Malmgren 2010b

Malmgrén, Marianne 2010. Eurooppaoikeudellinen näkökulma kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen, Verotus 3/2010, s. 276–284.

Malmgrén – Myrsky 2017

Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti 2017. Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus, Alma Talent Oy, Helsinki, 3. uudistettu painos.

Mehtonen 2001

Mehtonen, Pekka 2001. Suomen tekemät tuloverosopimukset ja OECD:n mallisopimus, Edita Publishing Oy, Helsinki.

Murphy – Nagel 2002

Murphy, Liam – Nagel, Thomas 2002. The Myth of Ownership: Taxes and Justice, Oxford University Press.

Myrsky – Malmgrén 2014

Myrsky, Matti – Malmgrén, Marianne 2014. Elinkeinotulon verotus, Alma Talent Oy, Helsinki. 4. uudistettu painos.

Nieminen 2010

Nieminen, Martti 2010. Monenkertaisen verotuksen poistaminen Lissabonin sopimuksessa. Verotus 4/2010, s. 428–437.

Niskakangas 1983

Niskakangas, Heikki 1983. Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa, Suomen Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki.

Norr 1982

Norr, Martin 1982. The Taxation of Corporations and Shareholders, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer.

Nykänen 2012

Nykänen, Pekka 2012. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta erityisesti luovutusvoiton verotuksen näkökulmasta, Oikeustiede-Jurisprudentia 2012:XLV s. 139–196.

Ossa 2017

Ossa, Jaakko (toim.) 2017. Taloushallinnon verolait, Alma Talent Oy, Helsinki, 2. uudistettu painos.

Penttilä et al. 2001

Penttilä, Seppo – Suhonen, Pekka – Heino, Eija 2001. Yritysten verot ja veronluonteiset maksut Venäjällä, Tampereen yliopiston ja KPMG:n tekemä tutkimus.

Rajamäki 2004

Rajamäki, Anu 2004. Ulkomailla maksetun tuloveron vähentämisestä EVL 7 §:n mukaisena tulonhankkimismenona, Verotus 4/2004, s. 397–403.

Smit 2017

Smit, Daniël S. 2017. International Income Allocation Under EU Tax Law: Tinker, Tailor, Soldier, Sailor, EC Tax Review 2017/2, s. 67–74.

Söderholm – Skurnik 1974

Söderholm, Rainer – Skurnik, Hillel 1974. Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämissopimus ja sen suhde sisäiseen lainsäädäntöön, Verotus 4/1974, s. 175–184.

Terra – Wattel 2005

Terra, Ben J. M. – Wattel, Peter J. 2005. European Tax Law, Kluwer Law International, The Hague, Fourth Edition.

Torkkel 2014

Torkkel, Timo 2014. Voiko kirjanpidossa tulona kirjattu erä olla verotuksessa verovapaata tuloa, vaikka tulon verovapaudesta ei olisi erikseen säädetty? Yritys, omistaja ja verotus - Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle toim. Pekka Nykänen ja Matti Urpilainen, Edita Publishing Oy, s. 369–388.

Vapaavuori 1991

Vapaavuori, Ahti 1991. Suomeen suuntautuvien portfoliosijoitusten verokohtelu, Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 186, Vammala.

Vapaavuori 2003

Vapaavuori, Ahti 2003. Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus: EY:n primäärioikeudellisten normien vaikutuksesta kansainvälisen vero-oikeuden peruseriaatteiden alalla, Talentum, Helsinki.

Viherkenttä 1993

Viherkenttä, Timo 1993. Ulkomaisen veron hyvittäminen yhtiöverotuksessa, Verotus 3/1993, s. 237–244.

Viherkenttä 1995

Viherkenttä, Timo 1995. Kansainvälisen verotuksen uudistamistyöryhmän ehdotukset. Verotus 3/1995.

Vogel 1998

Vogel, Klaus 1998. Some Observations regarding ‘Gilly’, EC Tax Review 1998/3, s. 150–150.

Vogel 2002

Vogel, Klaus 2002. Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?, Bulletin for International Taxation 2002 (Volume 54), No. 8.

Weber 2005

Weber, Dennis 2005. Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance, Kluwer Law International, The Hague.

Wikström 1997

Wikström, Kauko 1997. Vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteitä, Minun metodini, toim. Juha Häyhä, WSLT, Porvoo, s. 330–338.

Äimä 2006

Äimä, Kristiina 2006. Pääomien vapaa liikkuvuus ja kolmannet valtiot tuloverotuksessa, Defensor Legis 2006/4, s. 737–746.

Äimä 2017

Äimä Kristiina 2017. Verotustiedot: tietojen hankkiminen ja käyttö Suomen oikeudessa sekä kansainvälinen verotustietojenvaihto, Alma Talent Oy, Helsinki.

Internet-lähteet:

Euroopan komissio 2015. Verotus, Valokeilassa Euroopan Unionin politiikka, Sisämarkkinoiden ja talouskasvun edistäminen, Tavoitteena yksinkertainen, oikeudenmukainen ja tehokas verotus https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en, viittauspäivä 20.1.2019

Helminen 2018b

Helminen, Marjaana. Kansainvälinen verotus, Alma Talent Oy, Helsinki, jatkuvatäydenteinen (viimeisin päivitys 31.10.2018), viittauspäivä 3.3.2019

Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, Verovuodet 2013 ja 2014, Verohallinnon julkaisu 284.15, <https://www.vero.fi/contentassets/792956c7cbb2487fa855866a6268851f/kansainvalisen-verotuksen-kasikirja-2015.pdf>, viittauspäivä 10.2.2019

OECD Home, About the OECD, The Organisation for Economic Co-operation and Development <http://www.oecd.org/about/>, viittauspäivä 15.1.2019

OECD Home, Countries, Finland, <http://www.oecd.org/finland/>, viittauspäivä 11.2.2019

OECD Home, Tax, Base erosion and profit shifting, About the Inclusive Framework on BEPS, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>, viittauspäivä 15.2.2019

Tikka et al. 2018

Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne – Viitala Tomi. Yritysverotus I–II, Alma Talent Oy, jatkuvatäydenteinen (viimeisin päivitys 26.11.2018), viittauspäivä 11.2.2019

Valtiovarainministeriön internet-sivut, Suomen voimassa olevat, allekirjoitetut, parafoidut ja neuvoteltavana olevat tuloverosopimukset, tilanne 2.1.2019, <https://vm.fi/documents/10623/1356390/Suomen+verosopimustilanne+18.9.2018/5bf1b728-2bea-44e2-92f5-9fec1f6e26a6/Suomen+verosopimustilanne+18.9.2018.pdf>, viittauspäivä 11.2.2019

Valtiovarainministeriön internet-sivut, Vastuualueet, Verotus, Kansainvälinen tuloverotus, Yhteistyö kansainvälisessä verotuksessa <https://vm.fi/yhteistyö-kansainvalisessa-verotuksessa>, viittauspäivä 1.2.2019

Valtiovarainministeriön internet-sivut, Vastuualueet, Verotus, Kansainvälinen tuloverotus, Verosopimukset <https://vm.fi/verosopimukset1>, viittauspäivä 3.2.2019

Valtiovarainministeriön internet-sivut, Ajankohtaista, Artikkelit, Yhteisöjen verotus yksinkertaistuu – tulolähdejako poistuu, https://vm.fi/artikkeli/-/asset_publisher/yhteisöjen-verotus-yksinkertaistuu-tulolähdejako-poistuu, viittauspäivä 3.2.2019

Verohallinnon internet-sivut, Yritykset ja yhteisöt: tietoa yritysverotuksesta, Tuloverotus – osakeyhtiöt ja osuuskunta, <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/osakeyhtio-ja-osuuskunta/>, viittauspäivä 3.2.2019

Verohallinnon internet-sivut, Yritykset ja yhteisöt: tietoa yritysverotuksesta, Kansainvälinen toiminta, Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, Yritysten ulkomaan tulojen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen_toiminta/yritysten_ulkomaan_tulojen_kaksinkertainen/, viittauspäivä 16.1.2019

Veronmaksajain keskusliitto ry:n internet-sivut, Tilastot, Tuloverot, Yhteisöverotus, <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Tuloverot/Yhteisoverotus/>, viittauspäivä 3.2.2019

Virallislähteet:

HE 172/1967

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi

HE 33/1981

Hallituksen esitys Eduskunnalle veronhyvityslainsäädännön muuttamisesta

HE 200/1992

Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverolainsäädännön muuttamisesta sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta

HE 76/1995

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta

HE 210/2004

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 3 ja 4 §:n, rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain 3 §:n ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta annetun lain voimaantulosäädännön muuttamisesta

HE 197/2009

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

annetun lain ja ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta

HE 218/2018

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta

HE 257/2018

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta

OECD:n malliverosopimuksen kommentaari

OECD 2017, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2017, OECD Publishing.

OECD:n malliverosopimuksen suomenkielinen käännös

Tuloa ja varallisuutta koskeva malliverosopimus (ns. OECD:n mallisopimus 15. heinäkuuta 2014), Suomentanut: Anders Colliander

Pohjoismaiden välinen verosopimus

Sopimus Pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 26/1997)

Suomen ja Viron välinen verosopimus

Sopimus Suomen tasavallan ja Viron tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi (SopS 96/1993)

Suomen ja Yhdysvaltojen välinen verosopimus

Sopimus Suomen tasavallan hallituksen ja Amerikan yhdysvaltojen hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi (SopS 2/1991)

Muut lähteet:

VM 2013

Valtiovarainministeriön julkaisuja 16/2013: Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän muistio.

Oikeuskäytäntö:

Euroopan unionin tuomioistuim:

26/62, van Gend & Loos

Asia 26/62, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Nederlandse administratie der belastingen, 5. helmikuuta 1963

120/78 Cassis de Dijon

Asia 120/78, Rewe-Zentral AG vastaan Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, 20 helmikuuta 1979

8/81 Becker

Asia 8/81, Ursula Becker vastaan Finanzamt Münster-Innenstadt, 19. tammikuuta 1982

270/83 Euroopan komissio vastaan Ranska (avoir fiscal)

Asia 270/83, Euroopan yhteisöjen komissio vastaan Ranskan tasavalta (avoir fiscal), 28. tammikuuta 1986

81/87, Daily Mail

Asia 81/87, The Queen vastaan H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc, 27. syyskuuta 1988

C-279/93, Schumacker

Asia C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt vastaan Roland Schumacker, 14. helmikuuta 1995

C-193/94, Skanavi

C-193/94, Rikosoikeudenkäynti vastaan Sofia Skanavi ja Konstantin Chryssanthakopoulos, 29. helmikuuta 1996

C-107/94 P. H. Asscher

Asia C-107/94, P. H. Asscher vastaan Staatssecretaris van Financiën, 2. kesäkuuta 1996

C-336/96 Gilly

Asia C-336/96, Annette Gilly ja Robert Gilly vastaan Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, 12. toukokuuta 1998

C-311/97 Royal Bank of Scotland

Asia C-311/97, Royal Bank of Scotland plc vastaan Kreikan valtio, 29. huhtikuuta 1999

C-251/98 Baars

Asia C-251/98, C. Baars vastaan Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem, 13. huhtikuuta 2000

C-234/99 Nygård

Asia C-234/99, Niels Nygård vastaan Svineafgiftsfonden, ja Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri, 23 huhtikuuta 2002

C-324/00 Lankhorst-Hohorst

Asia 324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH vastaan Finanzamt Steinfurt, 12. joulukuuta 2002

C-385/00 de Groot

Asia C-385/00, F.W.L. de Groot vastaan Staatssecretaris van Financiën, 12. joulukuuta 2002

C-168/01 Bosal

Asia C-168, Bosal Holding BV vastaan Staatssecretaris van Financiën 18. syyskuuta 2003

C-42/02 Lindman

C-42/02, Diana Elisabeth Lindman, 13. marraskuuta 2003

C-319/02 Manninen

Asia C-329, Manninen, 7. syyskuuta 2004

C-446/03 Marks & Spencer

Asia C-446/03, Marks & Spencer plc vastaan David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), 13. joulukuuta 2005

C-470/04 N

Asia C-470/04, N vastaan Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, 7. syyskuuta 2006

C-170/05 Denkavit

Asia C-170/05, Denkavit Internationaal BV ja Denkavit France SARL vastaan Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 14. joulukuuta 2006

C-513/04 Kerchaert ja Morres

Asia C-513/04, Mark Kerckhaert ja Bernadette Morres vastaan Belgische Staat, 14. marraskuuta 2006

C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

Asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation vastaan Commissioners of Inland Revenue, 13. maaliskuuta 2007

C-383/05 Talotta

Asia C-383/05, Raffaele Talotta vastaan Belgian valtio, 22. maaliskuuta 2007

C-157/05 Holböck

Asia C-157/05, Winfried L. Holböck vastaan Finanzamt Salzburg-Land, 24. toukokuuta 2007

C-222/05–C-225/05 Van der Weerd

Yhdistetyt asiat C-222/05–C-225/05, J. van der Weerd ym. vastaan Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, 7. kesäkuuta 2007

C-231/05 Oy AA

Asia C231/05, Oy AA, 18. heinäkuuta 2007

C-451/05 ELISA

Asia C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) vastaan Directeur général des impôts ja Ministère public, 11. lokakuuta 2007

C-67/08 Block

Asia C-67/08, Margarete Block vastaan Finanzamt Kaufbeuren, 12. helmikuuta 2009

C-128/08 Damseaux

Asia C-128/08, Jacques Damseaux vastaan Belgian valtio, 16. heinäkuuta 2009

C-436/08 ja C-437/08 Haribo

Yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08) ja Österreichische Salinen AG (C-437/08) vastaan Finanzamt Linz, 10. helmikuuta 2011

C-240/10 Schulz-Delzers

Asia C-240/10, Cathy Schulz-Delzers ja Pascal Schulz vastaan Finanzamt Stuttgart III, 15. syyskuuta 2011

C-47/12 Kronos

Asia C-47/12, Kronos International Inc. vastaan Finanzamt Leverkusen, 11. syyskuuta 2014

C-326/12 Caster

Asia C-326/12, Rita van Caster ja Patrick van Caster vastaan Finanzamt Essen-Süd, 9. lokakuuta 2014

C-48/13 Nordea Bank Danmark

Asia C-48/13. Nordea Bank Danmark A/S vastaan Skatteministeriet, 17. heinäkuuta 2014

C-344/13 ja C-367/13 Blanco ja Fabretti

Yhdistetyt asiat C-344/13 ja C-367/13, Cristiano Blanco ja Pier Paolo Fabretti vastaan Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I di Roma – Ufficio Controlli, 22 lokakuuta 2014

Korkein hallinto-oikeus:

KHO 2003:33

KHO 2003:87

KHO 2004:12

KHO 2010:7

KHO 2011:45

KHO 2011:101

KHO 2014:147

KHO 2014:159

Keskusverolautakunta:

KVL:1997/5

Euroopan unionin direktiivit:*Korko-rojaltidirektiivi*

Neuvoston direktiivi 2003/49/EY, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2003, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä

Lyhenteet

Elinkeinoverolaki	Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EU-tuomioistuin	Euroopan unionin tuomioistuin
EY-sopimus	Euroopan yhteisön perustamissopimus (jonka nimi muuttui sopimukseksi Euroopan unionin toiminnasta Lissabonin sopimuksella)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
Menetelmälaki	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 1552/1995
NHM	Normaalihyvityksen periaatteella toimiva hyvitysmenetelmä
OECD	Taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestö (The Organisation for Economic Co-operation and Development)
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
SEU	Sopimus Euroopan unionista
Veronhyvityslaki	Laki yhtiöveron hyvityksestä 1232/1988 (kumottu säädös)
Verotusmenettelylaki	Laki verotusmenettelystä 1558/1995
Väliyhteisölaki	Laki ulkomaisen väliyhteisöjen osakkeiden verotuksesta 1217/1994

1 Johdanto

1.1 Rajat ylittävän toiminnan verotus ja ulkomaisen veron hyvittäminen

Yritystoiminnan harjoittaminen ei ole milloinkaan ollut sidottua valtiollisiin rajoihin, vaan nykyisin yhä suurempi osa liiketoiminnasta on kansainvälistä. Kansainvälistymisen ansiosta myös kansainvälisellä vero-oikeudella on merkittävä rooli, vaikka valtioilla on niiden kansainvälisistä sitoumuksista huolimatta pitkälti suvereniteettiä päättää itse omista verolaeistaan. Verovelvolliset saavat erilaisia tuloja yli rajojen ja tällöin tulee ajankohtaiseksi kysymys, millä valtiolla on oikeus verottaa yritystä näistä tuloista. Jokainen valtio pyrkii pitämään kiinni oikeuksistaan ja verotuloistaan, mutta yritysten kilpailukyvyn takaamiseksi ja valtioiden välisen tulonjaon toteuttamiseksi valtioiden on kuitenkin luotava pelisäännöt tulojen verottamiselle kansainvälisissä tilanteissa. Näin on tehty kansainvälisillä veronormeilla, jotka käsittelevät pitkälti valtioiden verotusvallan ulottuvuuteen liittyviä ongelmia. Kansainvälisen vero-oikeuden normisto perustuu lähtökohtaisesti valtioiden sisäisiin kansainvälistä verotusta koskeviin lainsäädännön säännöksiin ja valtioiden keskinäisiin verosopimuksiin.¹

Kansainvälisellä kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan tilannetta, jossa sama henkilö tai sama verotuskohde on useiden valtioiden verovaateiden johdosta joutunut ankaramman yhteenlasketun verorasituksen kohteeksi kuin mikä muuten samanlaisissa olosuhteissa olisi verotettu vain yhdessä valtiossa. Kansainvälinen kaksinkertainen verotus johtuu pitkälti eri valtioiden verojärjestelmien harmonisoimattomuudesta. Kansainvälisesti toimivien yhtiöiden on syytä pyrkiä välttämään tilanteita, joista aiheutuu lopullinen kaksinkertainen verotus. Tämä aiheuttaa yhtiöille korkeamman kokonaisveroasteen verrattuna vain yhden valtion verotuksen aiheuttamaan verorasitukseen.²

Suomessa yleisesti verovelvollisen on tuloverolain (1535/1992) 9.1 §:n perusteella maksettava Suomeen veroa sekä Suomesta että muualta saamastaan tulosta. Ulkomailta saatu tulo on usein verotettavaa tuloa myös siinä valtiossa, josta tulo on saatu. Jos samasta tulosta maksetaan vero sekä Suomeen että ulkomaille, syntyy kaksinkertainen verotus. Kaksinkertainen verotus aiheuttaa neutraalisuushäiriöitä ja vääristää kilpailutilannetta pelkästään yhdessä valtiossa toimivien ja useammassa valtiossa toimivien yhteisöjen välillä.³

¹ Collin et al. 2017, s. 601 ja s. 613, Mehtonen 2001, s. 11

² Collin et al 2017, s. 628

³ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai lieventämiseksi on kehitetty poistomenetelmiä kansallisissa laeissa sekä verosopimuksissa. Suomessa vieraasta valtiosta saadun tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta säädetään kansallisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetussa laissa (1552/1995, jäljempänä menetelmälaki). Menetelmälain 2 §:n mukaan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi käytetään pääsääntöisesti hyvitysmenetelmää, jollei muualla toisin säädetä tai määrätä. Lisäksi Suomi on solminut verosopimuksia kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Suomen solmimissa verosopimuksissa kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmä on yleensä hyvitysmenetelmä.⁴

Euroopan unionin (EU) jäsenmaana Suomen tulee lainsäädännössään ja lain soveltamisessa huomioida EU:n jäsenyydestä johtuvat velvoitteensa. Tämä koskee myös kansainvälisen välittömän verotuksen normeista päättämistä ja niiden soveltamista. EU-jäsenvaltioilla on suvereniteetti päättää verotuksestaan sekä toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvallan jakoperusteista valtioiden kesken, mutta EU:n perussopimuksien ja muun lainsäädännön määräyksissä taattuja oikeuksia ei voida rajoittaa valtioiden sisäisen lainsäädännön määräyksin tai verosopimuksin.⁵ Välittömän verotuksen alalla EU:ssa on annettu melko niukasti sekundäärioikeudellisia sääntöjä, joten EU:n perussopimuksista johdettavat velvollisuudet korostuvat tällä alalla. Perussopimuksilla pyritään jäsenvaltioiden integroitumiseen ja sisämarkkinoiden luomiseen, ja perussopimusten mukaisesti tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat esteet tulee poistaa jäsenvaltioiden väliltä. Näin ollen myöskään kansainvälistä verotusta koskevat normit ja esimerkiksi rajat ylittävästä toiminnasta aiheutuva kaksinkertainen verotus eivät saa muodostua esteeksi vapaalle liikkuvuudelle. Suomi on ollut myös Taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestön (OECD) jäsen vuodesta 1969 lähtien ja näin ollen sitoutunut toimimaan OECD:ssa hyväksytyjen tavoitteiden toteuttamiseksi.⁶ OECD keskittyy verotuksen alalla muun muassa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen aiheuttamiin esteisiin ja niiden poistamiseen.⁷ OECD on laatinut valtioiden käyttöön tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen pyrkimyksenään poistaa kaksinkertaisen verotuksen haitallisia vaikutuksia jäsenmaiden taloudellisten suhteiden kehittymiselle.⁸ Suomen verosopimukset perustuvat OECD:n tuloverosopimusmalliin.

⁴ HE 76/1995, s. 11

⁵ Collin et al. 2017, s. 601

⁶ OECD:n internet-sivut, OECD Home, Countries, Finland

⁷ OECD Home, About the OECD, The Organisation for Economic Co-operation and Development ja Mehtonen 2001, s. 17–18

⁸ OECD Home, About the OECD, The Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD:n malliverosopimuksen johdanto, kohdat 1–3 ja Mehtonen 2001, s. 17–18

Vaikka Suomi poistaa verovelvollisten kaksinkertaista verotusta sekä yksipuolisesti että verosopimuksilla, ulkomaiset verot jäävät kuitenkin joissakin tapauksissa hyvittämättä. Näin voi käydä, kun ulkomaille suoritettu vero ei täytä menetelmälain tai verosopimuksen mukaisia veron hyvittämisen edellytyksiä tai hyvityksen enimmäismäärän laskemisen vuoksi veroa jää hyvittämättä. Joissain tapauksissa hyvittämättä jääminen johtaa siihen, että kaksinkertainen verotus jää verovelvollisen rasitukseksi. Joissain tapauksissa taas kaksinkertaista verotusta ei aiheudu. Tällöinkin verovelvollinen saattaa kuitenkin joutua ankaramman verorasituksen kohteeksi kuin muut verovelvolliset asuinvaltiossaan tai siinä valtiossa, josta tulo on saatu. Ulkomainen vero saattaa jäädä hyvittämättä kokonaan tai osittain. Mikäli ulkomaista veroa pidetään täysin hyvityskelvottomana, jää yleensä koko veron määrä hyvittämättä. Mikäli ulkomaista veroa jää hyvittämättä hyvityksen enimmäismäärän laskemisen vuoksi, saattaa ulkomainen vero jäädä hyvittämättä osittain tai kokonaan.

Hyvittämättä jättäminen saattaa johtaa siihen, että aiheutuva kaksinkertainen verotus tai muutoin muihin verovelvollisiin nähden ankarampi verotus vähentää kiinnostusta toimia rajat ylittävästi. Lisäksi ulkomaisen veron hyvittämättä jättäminen aiheuttaa neutraalisuushäiriöitä yhtiöiden kilpailutilanteessa, jos rajat ylittävästi toimivat yhtiöt joutuvat ankaramman verorasituksen kohteeksi kuin kilpailijansa. EU:n perussopimusten vapaata liikkuvuutta koskevien sääntöjen mukaisesti kiellettyjä ovat esimerkiksi rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle.⁹ Näin ollen ulkomaisen veron hyvittämättä jättäminen saattaa johtaa vapaata liikkuvuutta koskevien sääntöjen rikkomiseen, kun yrityksille muodostuu kaksinkertaisen verotuksen vuoksi este ulkomaille sijoittautumiseen.

1.2 Kysymyksenasettelu ja aiheen raja

Tässä tutkielmassa tarkoitetaan sitä, millaisissa tapauksissa ulkomainen vero jää hyvittämättä Suomessa ja mitä hyvittämättä jättämisen tilanteesta seuraa. Tarkastelun kohteena on hyvittämisen ehdot sekä hyvitysmenetelmä kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmänä. Tarkoitetaan tutkia hyvittämättä jättämisen tilanteita sovellettaessa menetelmälain ja verosopimusten mukaisia säännöksiä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Koska menetelmälain ja verosopimusten mukaiset veron hyvittämisen edellytykset voivat olla toisistaan eroavia, verrataan tutkielmassa monin paikoin menetelmälain mukaisia ulkomaisen veron hyvittämisen edellytyksiä verosopimusten mukaisiin edellytyksiin. Tutkielma koskee yhteisöjen kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja tutkielma on rajattu koskemaan

⁹ SEUT 49–54 artiklat

hyvittämättä jättämisen tilanteita veron tai veron perusteena olevan tulon tai muun toiminnan vuoksi sekä hyvityksen enimmäismäärän laskentatavan vuoksi. Näin ollen tutkielmasta on rajattu hyvittämättä jättämisen tilanteet verotusmenettelyyn, eli esimerkiksi hyvityksen vaatimismenettelyyn liittyvien seikkojen vuoksi.

Ulkomaisen veron hyvittämättä jäämistä on käsitelty tutkielmassa eri osioissaan veron hyvityskelvottomuuden, valtioiden eriävän lainsäädännön tai verosopimusten erilaisten tulkinnan sekä hyvityksen enimmäismäärän laskentatavan vuoksi. Ensinnäkin, ulkomainen vero jää hyvittämättä, mikäli Suomen kansallisen lainsäädännön tai verosopimuksen mukaiset hyvityksen soveltamisen ehdot rajaavat verotustilanteen säännösten ulkopuolelle. Näissä tilanteissa hyvityksen määrää ei edes lasketa vaan tilanne rajautuu hyvittämisen edellytysten vuoksi tilanteeksi, jossa ulkomainen vero jää hyvittämättä. Ulkomainen vero voi jäädä hyvittämättä myös, kun valtiot soveltavat erilaista lainsäädäntöä ja määrittävät verovelvollisen asuinpaikan eri tavoilla tai, kun valtiot tulkitsevat verosopimuksen määräyksiä eri tavoilla. Tällöin hyvittämättä jättäminen johtuu siitä, että Suomi luonnehtii verovelvollisen asuinpaikan tai maksetun veron eri tavalla kuin toinen tilanteessa veroa perivä valtio. Kolmanneksi ulkomainen vero voi jäädä hyvittämättä kokonaan tai osittain myös silloin, kun hyvityksen enimmäismäärän laskemista koskevien sääntöjen perusteella hyvitys ei ole ulkomailla maksetun veron suuruinen tai hyvityksen määräksi muodostuu nolla. Enimmäismäärän laskemisesta aiheutuvia hyvittämättä jäämisen tilanteita saattaa lieventää käyttämättömän ulkomaisen veron hyvityksen käyttömahdollisuuksia koskevat säännökset. Tästä huolimatta myös käyttämätöntä hyvitystä koskevien säännösten soveltamisen jälkeen saattaa ulkomaista veroa jäädä hyvittämättä.

Jotta tutkielmassa voitaisiin löytää vastaus siihen, milloin ulkomainen vero jää hyvittämättä, selvitetään tutkielmassa sitä, mikä on hyvitysmenetelmä kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiskeinona sekä sitä, mihin säännöksiin ulkomaisen veron hyvittämiskelpoisuus perustuu. Tähän liittyen tutkielmassa tarkastellaan sitä, mihin oikeuslähteisiin ulkomaisen veron hyvittämiskelpoisuus perustuu ja miten hyvitysmenetelmää sovelletaan Suomessa kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmänä. Koska hyvittämisen ehdoista voidaan määrätä Suomen kansallisissa laissa ja Suomen solmimissa verosopimuksissa, vertaillaan tutkielmassa ulkomaisen veron hyvittämättä jättämistä kummassakin tilanteessa.

Ulkomaisen veron hyvittämättä jättämisen aiheuttamaa tilannetta tarkastellaan erityisesti verovelvolliselle aiheutuvan verorasituksen, verotuksen neutraalisuuden sekä EU:n perusvapauksien ja syrjintäkiellon valossa. Hyvittämättä jättämisen tilanteita verrataan tutkielmassa myös siihen,

mitkä ovat ulkomaisen veron hyvittämistä koskevien säännösten tavoitteet. Näin ollen tutkielmassa tarkastellaan myös mahdollisia oikeuttamisperusteita hyvittämättä jättämiselle.

Tutkielman tutkimuskysymykset voidaan tiivistää seuraaviin kysymyksiin:

Milloin kaksinkertainen verotus jää poistamatta menetelmälain mukaisten ulkomaisen veron hyvittämisen edellytysten ja hyvityksen enimmäismäärän laskentatavan vuoksi? Millä tavalla verosopimuksien määräykset vaikuttavat ulkomaisen veron hyvittämiskelpoisuuteen tai hyvityksen enimmäismäärän laskentaan?

Aiheutuuko hyvittämättä jättämisen tilanteesta verotuksellisesti epäneutraali tai epäoikeudenmukainen tilanne, EU:n perusvapauksien vastainen rajoitus tai kiellettyä syrjintää? Millaisilla perusteilla hyvittämättä jättäminen voidaan kuitenkin nähdä oikeudenmukaisena, vaikka siitä aiheutuisikin kaksinkertaista verotusta ja tätä myötä epäneutraali verotustilanne? Soveltuisiko tilanteeseen EU-oikeuden mukainen oikeuttamisperuste perusvapauden rajoittamiselle tai syrjinnälle?

Kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja hyvitysmenetelmää on käsitelty oikeuskirjallisuudessa melko runsaasti. Suomen menetelmälain ja verosopimusten mukainen ulkomaisen veron hyvittäminen on ollut myös tarkastelun kohteena oikeuskirjallisuudessa ja jonkin verran myös oikeuskäytännössä. Viimeisin merkittävä päivitys menetelmälakiin tehtiin vuonna 2010. Ulkomaisen veron hyvittämistä koskeva tutkielma on kuitenkin aina ajankohtainen, sillä rajat ylittävän toiminnan verotus koskettaa jatkuvasti Suomeen sijoittuvia ja Suomesta ulkomaille sijoittuvia yrityksiä.

1.3 Tutkimuksen metodit, lähdeaineisto ja tutkielmassa käytettävät termit

Tutkielman tavoitteena on selvittää, mikä on voimassaolevan oikeuden sisältö ulkomaisen veron hyvittämiseen liittyen ja milloin voimassaolevan oikeuden mukaisesti ulkomainen vero jää hyvittämättä Suomen kansallisen lainsäädännön ja Suomen solmimien verosopimusten perusteella. Tutkielmassa pyritään myös selvittämään sitä, mikä on EU:n primäärioikeuden suhde Suomen kansalliseen lainsäädäntöön ja verosopimukseen ulkomaisen veron hyvittämättä jättämisen tilanteissa.

Näin ollen tutkielmassa hyödynnetään lainoppia eli oikeusdogmatiikkaa pääasiallisena tutkimusmetodina. Lainopin tehtävänä on oikeussääntöjen sisällön selvittäminen ja tulkitseminen sekä oikeussäännösten systematisointi. Lainopin tärkein tehtävä johtuu oikeusjärjestyksen sisältöä koskevasta epätietoisuudesta. Toinen lainopin tehtävä on oikeusjärjestyksen systematisointi eli

voimassaolevan oikeuden jäsentäminen.¹⁰ Tässä tutkielmassa kyse on vero-oikeudellisesta tutkimuksesta. Vero-oikeuteen liittyy tutkimuskohteena erityispiirteitä. Ensinnäkin vero-oikeuteen liittyy korostetun laillisuuden periaate. Veroilla siirretään merkittävä osa kansalaisten tuloista julkisen sektorin käytettäväksi ja tämä merkitsee kansalaisen omaisuuden vajentamista ja vapauspiirin kaventamista. Siksi veronormien omaksumisessa ja soveltamisessa on erityispiirteenä vaatimus, jonka mukaisesti verosta tulee säätää lailla. Lisäksi toisena erityispiirteenä vero-oikeudessa on muutoksen ja jouston tarve. Tämä johtuu siitä, että vero-oikeus sääntelee taloutta ja taloudellista käyttäytymistä, joissa tapahtuu muutoksia hyvin nopealla aikataululla. Kolmanneksi vero-oikeuteen liittyy verovelvollisen suosimisen periaate vero-oikeudellisten normien tulkinnassa. Epäselvissä tulkintatilanteissa tulee tämän periaatteen mukaisesti valita verovelvolliselle edullisin vaihtoehto.¹¹

Tutkimuksen hyvitysmenetelmää koskevia ensisijaisia lähteitä ovat Suomen kansallinen lainsäädäntö ja sitä koskeva valmisteluaineisto, OECD:n malliverosopimus ja malliverosopimuksen kommentaari, oikeuskirjallisuus sekä oikeuskäytäntö. Kun kyseessä on hyvittämättä jäämisen tilanteiden EU-oikeuden mukaisuuden tutkiminen, hyödynnetään tutkimuksessa merkittävästi EU-oikeutta, lähinnä EU:n perussopimuksia ja Euroopan unionin tuomioistuimen (EU-tuomioistuin) ratkaisuja. Ulkomaisen veron hyvittämättä jäämisen tilanteiden veroneutraalisuutta tarkastellaan pitkälti verovelvolliselle aiheutuvan todellisen verorasituksen myötä, mutta tässä tarkastelussa hyödynnetään myös muun muassa hyvään verojärjestelmään liitettyjä periaatteita sekä aiheeseen liittyvää kirjallisuutta.

Kansainvälistä kaksinkertaista verotusta voi aiheutua sekä tulon että varallisuuden verottamisessa. Tarkasteltaessa kansainvälistä kaksinkertaista verotusta ja sen poistamismenetelmää, viitataan tutkielmassa selvyiden vuoksi useimmiten ainoastaan tulon verottamiseen. Pääsääntöisesti kuitenkin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen ollessa kyseessä varallisuuden verottamista koskevat samankaltaiset säännöt ja periaatteet. Esimerkiksi verotuksen neutraalisuutta tai EU-oikeuden mukaisuutta voidaan tutkia samankaltaisten kysymysten kautta.

2 Kaksinkertainen verotus kansainvälisessä verotuksessa

2.1 Kansainvälinen kaksinkertainen verotus ja verotuksen neutraalisuus

Verovelvollisuuden alueellisen ulottuvuuden määrittämiseksi kansallisissa oikeusjärjestelmissä jaetaan verovelvolliset yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisiin. Tietyssä valtiossa yleisesti

¹⁰ Husa et al. 2005, s. 13–14

¹¹ Wikström 1997, s. 330 ja 337

verovelvollinen on velvollinen maksamaan kyseiselle valtiolle veroa maailmanlaajuisista tuloistaan ja rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen maksamaan kyseiselle valtiolle veroa vain kyseisestä valtiosta saamistaan tuloista.¹² Suomessa tuloverolain 9.1 §:n mukaan yleisesti verovelvollisia ovat verovuonna Suomessa asuneet henkilöt ja kotimaiset yhteisöt. Rajoitetusti verovelvollisia Suomessa ovat ulkomaiset yhteisöt täältä saamastaan tulosta. Tuloverolain 11 §:ssä on määritelty Suomessa asuminen yksityishenkilöiden osalta, mutta laissa ei ole määritelty milloin yhteisön katsotaan olevan kotimainen. Oikeushenkilöiden kohdalla verotuksellinen asuminen määräytyy kuitenkin yleensä Suomessa rekisteröintivaltion mukaan.¹³ Asuinvaltion määräytymisen osalta tulee huomioida, että verotuksellinen asuinpaikka määrätään valtion sisäisellä lainsäädännöllä. Näin ollen muissa valtioissa verotuksellinen asuinpaikka voidaan määrittää esimerkiksi johdon tosiasiallisen sijainnin perusteella.

Verotusoikeus jakautuu kansainvälisessä verotuksessa asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteen mukaisesti.¹⁴ Asuinvaltioperiaatteen mukaan kyseisessä valtiossa asuvia pyritään verottamaan maailmanlaajuisesti heidän kaikista tuloistaan ja varallisuudestaan, eli yleisen verovelvollisuuden käsite perustuu asuinvaltioperiaatteeseen. Lähdevaltioperiaatteen mukaan verotus kohdistuu henkilöihin, jotka eivät asu kyseisessä valtiossa, mutta saavat sieltä tuloa tai heillä on siellä varallisuutta. Näin ollen rajoitettu verovelvollisuus perustuu lähdevaltioperiaatteeseen.¹⁵ Nämä periaatteet ilmenevät yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden tavoin Suomen kansallisessa lainsäädännössä tuloverolain 9.1 §:stä.

Kansainvälinen kaksinkertainen verotus aiheutuu tavallisesti siitä syystä, että verovelvollisen asuinvaltio (= valtio, jossa verovelvollinen asuu verotuksellisesti) ja tulon lähdevaltio (= valtio, jossa tulon lähde on) määräävät samanluonteisen veron samalle verovelvolliselle samasta tulosta vastaavalta ajanjaksolta.¹⁶ Näin ollen asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteen samanaikainen soveltaminen eri valtioissa aiheuttaa kaksinkertaista verotusta esimerkiksi silloin, kun yhteisö omistaa arvopapereita tai yhteisöllä on kiinteä toimipaikka vieraassa valtiossa. Muun muassa keskusverolautakunnan (KVL) ratkaisussa 1997/5 kansainvälinen kaksinkertainen verotus aiheutui siitä, kun tulon lähdevaltio peri lähdeveroa rahastosijoitusten osinko- ja korkotuloista sekä myyntivoitoista ja Suomi verotti samoja tuloja tulonsaajan asuinvaltiona.

Kaksinkertaisen verotuksen esiintymismuotoja ovat juridinen kaksinkertainen verotus ja taloudellinen kaksinkertainen verotus. Juridinen kaksinkertainen verotus tarkoittaa tilannetta, jossa

¹² Collin et al. 2017, s. 601, Mehtonen 2001, s. 22

¹³ Mehtonen 2001, s. 22–23

¹⁴ Collin et al. 2017, s. 602

¹⁵ Rajamäki 2004, s. 397

¹⁶ OECD:n malliverosopimuksen johdanto, kohdat 1–3, Helminen 1994, s. 14 ja Collin et al. 2017 s. 628

sama verovelvollinen joutuu samalta ajanjaksolta suorittamaan samanluonteista veroa kahdelle valtiolle samasta tulosta tai varallisuudesta. Juridisessa kaksinkertaisessa verotuksessa verotettavan henkilön tulee olla juridisesti sama kummassakin valtiossa. Taloudellinen kaksinkertainen verotus taas tarkoittaa tilannetta, jossa kahta tai useampaa verosubjektia verotetaan samasta tulosta tai varallisuudesta useammassa kuin yhdessä valtiossa.¹⁷ Tässä tutkielmassa tutkitaan hyvitysmenetelmää kaksinkertaisen juridisen verotuksen poistomenetelmänä ja näin ollen tutkielmassa keskitytään juridiseen kaksinkertaiseen verotukseen. Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen tähtäävillä veronormeilla on eri tavoite kuin taloudelliseen kahdenkertaiseen verotukseen tähtäävillä normeilla. Normit saattavat joskus olla osittain päällekkäisiä, mutta niillä pyritään ratkaisemaan erilaista ongelmaa.¹⁸

Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksina pidetään muun muassa neutraalisuutta ja oikeudenmukaisuutta. Kun verojärjestelmä täyttää mahdollisimman hyvin nämä ominaisuudet, järjestelmällä on yleensä parhaimmat mahdollisuudet olla myös kilpailukykyinen. Verojärjestelmissä ei kuitenkaan voida yleensä täyttää kaikkia hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia ja ominaisuuksien painotus vaihtelee järjestelmien välillä. Neutraali verotus tarkoittaa sitä, että verotus ei vaikuta verovelvollisen päätöksentekoon eikä ohjaa verovelvollisen valintoja liikaa.¹⁹ Maailmantalouden tehokkuuden kannalta mahdollisimman neutraali verotus on erityisen tärkeää. Tällöin kansainvälisiä taloussuhteita ei tehdä verotuksella epäedullisemmiksi eikä myöskään edullisemmiksi kuin puhtaasti kotimaisia taloussuhteita. Yritysten välisen kilpailun neutraalisuus edellyttää, että verotus vaikuttaisi niin vähän kuin mahdollista yritysten päätöksiin siitä, toimitaanko ulkomailla vai kotimaassa. Kaksinkertaisen verotuksen on todettu vaikuttavan haitallisesti muun muassa tavaroiden ja palveluiden sekä pääoman, teknologian ja henkilöiden rajat ylittävään liikkuvuuteen sekä taloudelliseen tuottavuuteen. Siksi on tärkeää pyrkiä poistamaan näitä haitallisia vaikutuksia valtioiden välisiin taloudellisiin suhteisiin.²⁰

Täysi veroneutraalisuus voidaan määritellä niin, että verotus ja siihen liittyvä lainsäädäntö eivät lainkaan vaikuta yhteisöjen ja esimerkiksi tuotannontekijöiden sijoittautumiseen. Täysin neutraali verotus voidaan kuitenkin saavuttaa vain siinä teoreettisessa tilanteessa, jossa kaikki verojärjestelmät on harmonisoitu yhtenäisiksi.²¹ Koska oikeusjärjestelmiä ei ole harmonisoitu, on todettu, että täyttä verotuksen neutraalisuutta ei ole mahdollista saavuttaa. Näin ollen neutraalisuutta on punnittu hieman

¹⁷ Helminen 1994, s. 14

¹⁸ Norr 1982, s. 155–156

¹⁹ VM 2013, s. 16

²⁰ OECD:n malliverosopimuksen johdanto, kohdat 1–3, Vogel 2002, s. 5

²¹ Weber 2005, s. 116

lievempien neutraalisuusedellytysten puitteissa. Verotuksen neutraalisuus on jaettu pääoman vientineutraalisuuteen (CEN, capital export neutrality) ja pääoman tuontineutraalisuuteen (CIN, capital import neutrality). Pääoman vientineutraalisuuden kannalta (CEN) verotus on neutraalia, jos se ei vaikuta siihen, sijoittaako verovelvollinen asuinvaltioonsa vai ulkomaille. Tällöin verovelvollisen kokonaisverorasituksen, eli asuinvaltioon ja ulkomaille yhteensä maksettujen verojen määrä, ei riipu siitä sijoittaako verovelvollinen asuinvaltioonsa vai ulkomaille. Tätä periaatetta tarkastellaan verovelvollisen asuinvaltion näkökulmasta. Pääoman tuontineutraalisuuden (CIN) kannalta verotus on neutraalia, kun ulkomaiset sijoitukset ovat valtiossa verotuksessa samanlaisen kohtelun kohteena missä tahansa valtiossa.²² Tällöin sijoitettua pääomaa ja siitä saatua tuloa verotetaan yhtä ankarasti riippumatta siitä, onko sijoittaja kotimainen vai ulkomainen.²³

Mikäli verotuksen tarkoitus on vain kerätä varoja valtiolle, ei verotuksen tulisi vaikuttaa markkinoilla toimivien käyttäytymiseen kuin vain sen verran mikä on välttämätöntä verojen keräämiseksi. Tällöin verotuksen tavoitteen voidaan katsoa olevan neutraali.²⁴ Nykyisin verot eivät kuitenkaan ole vain maksu julkisista palveluista tai valtionhallinnosta. Veroilla pannaan täytäntöön oikeudenmukaiseksi katsottu tulontasaus. Tämän vuoksi verotuksen oikeudenmukaisuudesta keskustelu ei ole vain keskustelua taloudellisista eduista vaan myös siitä mikä on oikeudenmukaista ja reilua.²⁵

Valtioiden on kansainvälistä verotusta koskevien sääntöjen osalta mietittävä, miten yritysten toiminta eri valtioissa vaikuttaa verotulojen jakautumiseen ja valtion talouden rahoittamiseen.²⁶ Valtioiden voidaan nähdä myös kilpailevan keskenään verotuloista ja siitä tulojen ja varallisuuden karttumisesta, jota tiettyyn valtioon virtaava pääoma, kehittyvä yritystoiminta ja osaava työvoima saavat aikaan.²⁷ Kansainvälisen verotuksen sääntöjen valintaa ohjaavat valtioissa niin valtion oman edun tavoittelu ja esimerkiksi verosopimuksen laatimistilanteissa se, mikä menetelmä antaa parhaan mahdollisen lopputuloksen verosopimuksen osapuolena oleville valtioille.²⁸ Suuremmat verotulot tarkoittavat myös laajempaa pohjaa julkisten menojen rahoittamiselle, mutta toisaalta korkeammalla verotuksella on negatiivinen vaikutus ulkomaisiin sijoituksiin. Yritysten toimintaedellytysten huomioiminen on erityisen tärkeää, sillä lopullinen kaksinkertainen verotus rasittaa yritysten taloutta ja saattaa heikentää yritysten mahdollisuuksia jatkaa toimintaansa.²⁹ Kaksinkertaisen verorasituksen kohteeksi

²² Vogel 2002, s. 5

²³ Helminen 2018b, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet, Verotuksen neutraalisuus

²⁴ Frände 2009, s. 711

²⁵ Murphy – Nagel 2002, s. 4

²⁶ Malmgren 2008, s. 1

²⁷ Mehtonen 2001, s. 18

²⁸ Dickescheid 2004, s. 724

²⁹ HE 197/2009, s. 5

joutuvien yritysten saattaa on vaikeaa kilpailla muiden yritysten kanssa ja näin ollen kaksinkertainen verotus aiheuttaa neutraalisuushäiriöitä ja vääristää kilpailutilannetta.

2.2 Kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmät

Kansallisten verojärjestelmien ollessa harmonisoimattomia kansainvälinen juridinen kaksinkertainen verotus voidaan poistaa kansallisen lain tai verosopimuksen perusteella. Asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteen yhtäaikaisesta soveltamisesta johtuvan kaksinkertaisen verotuksen aiheutuminen voidaan estää ensinnäkin jakamalla verosopimuksessa valtioiden verotusoikeus tiettyyn tuloon tai varallisuuteen.³⁰ Valtiot päättävät usein myös yksipuolisesti poistaa kyseisessä valtiossa verotuksellisesti asuvien kaksinkertaisen verotuksen kansallisessa lainsäädännössään.³¹ Konkreettisesti kahdessa eri valtiossa verotettu sama tulo poistetaan yleensä joko hyvittämällä toisessa valtiossa maksettu vero (hyvitysmenetelmä, credit method) tai vapauttamalla verovelvollinen maksamasta veroa toisessa valtiossa (vapautusmenetelmä, exemption method).³² Tässä tutkielmassa tarkastellaan normaalihyvityksen periaatteella toimivaa hyvitysmenetelmää. Näin ollen vapautusmenetelmän, hyvitysmenetelmän ja muihin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen erilaisiin poistamismuotoihin viitataan vain lyhyesti vertailutarkoitusta varten.

Yleisin hyvitysmenetelmän soveltamistapa on se, että asuinvaltio hyvittää tulon lähdevaltiossa samasta tulosta suoritettua veron vain siihen veron määrään saakka, miten paljon verovelvollinen maksaa veroa samasta tulosta asuinvaltiossa (normaalihyvitys, ordinary credit).³³ Mikäli ulkomailla on suoritettu samasta tulosta enemmän veroa kuin asuinvaltiossa, ei asuinvaltiossa suoritettavan veron ylittävää osaa hyvitetä verovelvolliselle.³⁴ Hyvitysmenetelmää sovellettaessa ulkomaisen veron hyvitys on pääsääntöisesti rajoitettu ainoastaan saman verovelvollisen ulkomailla maksamiin veroihin, sillä juridinen kaksinkertainen verotus voi toteutua ainoastaan samaan verovelvolliseen nähden. Hyvitys on usein maakohtainen, jolloin lähdevaltiossa maksettu vero voidaan hyvittää vain verovelvollisen samasta valtiosta saamasta tulosta asuinvaltiossaan maksettavasta verosta (per country limitation). Vastaavasti hyvitys on usein tulokohtainen, jolloin tietystä tulosta lähdevaltiossa maksettu vero voidaan hyvittää vain samasta tulosta asuinvaltiossaan maksettavasta verosta (per item limitation).³⁵ Hyvitysmenetelmää voidaan soveltaa myös siten, että tulon lähdevaltiossa suoritettu

³⁰ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

³¹ Malmgrén 2010b, s. 276

³² Helminen 1994, s. 17

³³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, s. 383

³⁴ HE/1995, s. 11

³⁵ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

vero vähennetään tulonsaajan asuinvaltiossa suoritettavasta verosta niin, että hyvitetään rajoituksetta kaikki tulon lähdevaltiossa samasta tulosta suoritettavat verot (täysi hyvitys, full credit). Ulkomailla maksettu vero hyvitetään tällöin, vaikka ulkomaantulosta tulonsaajan asuinvaltiossaan maksama vero olisi alhaisempi kuin ulkomailla maksettu vero.³⁶

Hyvitysmenetelmästä on olemassa muitakin muunnelmia ja myös vähennysmenetelmää (deduction method) voidaan pitää kaksinkertaisen verotuksen huojennusmenetelmänä. Tällöin verovelvollinen saa vähentää lähdevaltiossa maksamansa tietystä tulosta maksamansa verot asuinvaltiossaan verotettavasta tulosta kuluina.³⁷ Vapautusmenetelmässä joko verovelvollisen asuinvaltio vapauttaa verovelvollisen ulkomailta saamat tulot verosta tai tulon lähdevaltio vapauttaa ulkomailla asuvan verovelvollisen saamat tulot verosta (full exemption). Vapautusmenetelmää voidaan soveltaa myös niin, että jompikumpi valtio vapauttaa verosta vain osan tulosta (partial exemption). Hyvitys- ja vapautusmenetelmän ero on siis pohjimmiltaan se, että hyvitysmenetelmässä tarkastellaan määrättävää veroa, kun vapautusmenetelmässä tarkastellaan sitä, minkälaisesta tulosta on kyse.³⁸

3 EU-oikeus ja OECD:n malliverosopimus

3.1 EU:n perussopimukset ja EU-oikeuden soveltaminen

EU:n perussopimukset sekä niiden nojalla EU:lle siirretyn lainsäädäntövallan perusteella annetut oikeudelliset normit muodostavat EU-oikeuden. EU:n perussopimuksissa eli Euroopan unionista tehdyssä sopimuksessa (SEU) ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa (SEUT) ei mainita välitöntä verotusta suoraan. EU-tuomioistuin on kuitenkin todennut useammassa tuomiossaan, että verotukseen liittyvää toimivaltaa käyttäessään EU-jäsenvaltioiden tulee noudattaa EU:n perussopimuksista ja niiden perusteella annetuista normeista johtuvia velvoitteitaan.³⁹ EU:n toimielimillä ei ole omaa verotusvaltaa koskien välitöntä verotusta, mutta verotukseen liittyvästä sääntelystä voidaan päättää EU:ssa. Perussopimusten mukaisesti EU:n tulee kuitenkin käyttää toimivaltaansa toissijaisuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta noudattaen ja ohjata jäsenvaltioidensa kansallista lainsäädäntöä vain siinä määrin, kuin se on tarpeen sisämarkkinoiden

³⁶ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, s. 383, Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

³⁷ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

³⁸ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, s. 383

³⁹ Ks. esim. C-279/93 Schumacker, kohta 21, C-311/97 Royal Bank of Scotland, kohta 19, C-42/02 Lindman, kohta 18

toteutumisen ja toiminnan kannalta.⁴⁰ EU-valtioilla on säilynyt laaja suvereniteetti päätettäessä välittömistä veroista.⁴¹

EU-oikeudella on etusija EU-jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön ja EU-oikeuden ollessa ristiriidassa.⁴² Välittömän verotuksen alalla EU-oikeuden etusija tarkoittaa useimmiten sitä, että EU-oikeuden normi johtaisi verovelvollisen kannalta lievempään lopputulokseen kuin kansallisen lainsäädännön tai verosopimuksen normi ja siksi EU-oikeuden normia tulee soveltaa.⁴³ EU-oikeuden normien ollessa riittävän selviä, ehdottomia ja täsmällisiä on näillä normeilla välitön vaikutus.⁴⁴ Luonnolliset ja juridiset henkilöt voivat vedota EU:n perussopimusten eli primäärioikeuden ja muun muassa direktiivien eli sekundäärioikeuden välittömän vaikutuksen piirissä oleviin normeihin suoraan jäsenvaltioiden viranomaisissa ja tuomioistuimissa. Näin on mahdollista tehdä siitä huolimatta, että EU-oikeus on puutteellisesti tai virheellisesti saatettu osaksi valtion kansallista oikeusjärjestelmää.⁴⁵ Verotuksen kannalta merkitystä on erityisesti vertikaalisella välittömällä vaikutuksella, joka tarkoittaa henkilön oikeutta vedota EU-oikeuden säännöksiin valtiota tai muita julkisyhteisöjä vastaan. Perussopimusten osalta välitön vaikutus kattaa kuitenkin periaatteessa myös horisontaalisen välittömän vaikutuksen eli henkilön oikeuden vedota sopimukseen toista yksityistä henkilöä vastaan.⁴⁶ EU-oikeuden taustalla vaikuttavan tehokkuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden tulee huolehtia EU-oikeuden tehokkaasta toteutumisesta valtion lainsäädännössä, hallinnossa ja lainkäytössä. Jäsenvaltioiden on myös taattava tehokkaat oikeussuojakeinot EU-oikeuteen perustuvien oikeuksien toteutumiseksi kansallisten veroviranomaisten toiminnassa ja tuomioistuimissa.⁴⁷

Kun EU:n perussopimuksilla pyritään jäsenvaltioiden integroitumiseen ja sisämarkkinoiden luomiseen, on kaksinkertaisen verotuksen poistaminen myös yksi EU:n keskeisistä tavoitteista, vaikka EU-oikeudessa ei ole yleisiä kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevia säännöksiä.⁴⁸ Tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden turvaamisen kannalta EU:ssa olisi tärkeää, että kaksinkertaista verotusta ei aiheutuisi. Aiemmin voimassa olleen EY-sopimuksen 293 artiklassa edellytettiin, että jäsenvaltioiden tuli ryhtyä keskenään neuvotteluihin kaksinkertaisen

⁴⁰ SEU 5 artikla ja SEUT 3 – 6 artiklat

⁴¹ Ks. esim. Euroopan komissio 2015, s. 3

⁴² Esim. 270/83 Komissio v. Ranska (avoir fiscal), kohta 24 ja C-279/93 Schumacker, kohta 21

⁴³ Helminen 2018, s. 28

⁴⁴ 26/62 Van Gend & Loos

⁴⁵ Ks. esim. 8/81 Becker kohta 25, Helminen 2018 s. 29

⁴⁶ Helminen 2018, s. 30. Välitöntä vaikutusta käsitelty esimerkiksi ratkaisuisissa 26/62 Van Gend & Loos ja C-283/94 Denkavit.

⁴⁷ C-222/05–C-225/05, Van der Weerd, kohta 41

⁴⁸ Tästä esimerkkinä mm. Euroopan yhteisön perustamissopimuksen (29.12.2006) 293 artikla

verotuksen poistamiseksi. EU-tuomioistuin totesi ratkaisussa *C-336/96 Gilly*, että 293 artiklalla ei ollut välitöntä vaikutusta, mutta kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on unionin yhteinen tavoite.⁴⁹

3.2 EU-oikeuden syrjintäkielto ja perusvapaudet

Jäsenvaltioiden taloudelliseen integroitumiseen ja sisämarkkinoiden luomiseen liittyvät tavoitteet edellyttävät, että tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat esteet poistetaan jäsenvaltioiden väliltä. Näin ollen myöskään verotus ei saa estää tai rajoittaa tavaroiden, henkilöiden, palveluiden tai pääomien vapaata liikkumista jäsenvaltioiden välillä.⁵⁰ Verotuksen yhtenäistäminen edellyttää jäsenvaltioilta sekä negatiivista että positiivista integraatiota. Negatiivinen integraatio tarkoittaa kansallisten verojärjestelmien sisältämien, SEUT:ssa kiellettyjen rajoitusten, säännösten ja käytäntöjen poistamista lähinnä EU-tuomioistuimen perussopimuksen tulkintaan perustuvan oikeuskäytännön seurauksena. Positiivinen integraatio tarkoittaa nimenomaista EU:n elinten toimesta tapahtuvaa jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjen yhdenmukaistamista.⁵¹

Välittömän verotuksen alalla kansallisia oikeusjärjestelmiä ei ole harmonisoitu, joten säännösten EU-oikeuden mukaisuutta tulee tarkastella sen kannalta, noudattavatko säännökset EU:n perussopimuksista johdettavia perusvapauksia ja syrjinnän kieltoa.⁵² Perussopimuksista johdettavia, erityisesti välittömän verotuksen alalla yhteisöjen verotukseen vaikuttavia sääntöjä ovat SEUT:n EU-kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltö (18 artikla) sekä perusvapaudet takaavat artikkelit, joiden perusteella verotus on SEUT:n vastaista rajoittaessaan EU-valtioiden välillä tavaroiden vapaata liikkumista (28–37 artiklat), palveluiden vapaata tarjoamista tai vastaanottamista (56–62 artikla), henkilöiden vapaata liikkumista (49–57 artiklat) tai pääomien vapaata liikkumista (63 artikla). Koska tutkielmassa tutkitaan yhteisöjen verotusta, ei luonnollisten henkilöiden liikkuvuutta ja työntekijöiden vapaata liikkuvuutta tarkastella tässä tutkielmassa tarkemmin.⁵³ Tavaroiden vapaata liikkumista koskevat säännökset kieltävät muun muassa EU-valtioiden väliset tullimaksut ja muut tuonnin rajoitukset.⁵⁴ Tavaroiden vapaan liikkuvuuden periaatteella on vain vähäinen merkitys välittömän verotuksen kannalta ja siksi myöskään tavaroiden vapaata liikkuvuutta ei käsitellä tässä tutkielmassa tarkemmin.⁵⁵

⁴⁹ Terra – Wattel 2005, s. 100, C-336/96 Gilly, kohta 16

⁵⁰ SEU 3 artikla, SEUT 18, 21, 45, 49, 56 ja 68 artiklat, Helminen 2018, s. 30–31

⁵¹ Helminen 2018, s. 31

⁵² Vogel 2002, s. 4

⁵³ SEUT 21 ja 45 artikla

⁵⁴ SEUT 28–37 artiklat

⁵⁵ Helminen 2018, s. 74

EU-oikeuden välitön vaikutus verotuksen alalla koskee syrjintäkieltoa ja perusvapauksia. Esimerkiksi verosopimuksilla ei voida rajoittaa EU:n kansalaisten oikeuksia.⁵⁶ Perussopimusten takaamia perusvapauksia ja syrjintäkieltoa sovelletaan EU-kansalaisiin, ellei toisin ole määrätty. SEUT 54 artiklan perusteella jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, rinnastetaan EU-kansalaisiin.

Syrjintäkielto

SEUT 18 artiklan mukaisesti kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä perussopimusten soveltamisalalla, sanotun kuitenkaan rajoittamatta perussopimusten erityismääräysten soveltamista. SEUT 18 artiklan mukaisen syrjintäkieltosäännöksen soveltumisen edellytys on, että kyseessä on valtion rajat ylittävä eikä vain yhden jäsenvaltion sisäinen tilanne.⁵⁷

EU:n perussopimukset ovat melko väljästi muotoiltuja ja siksi EU-tuomioistuimen ratkaisuilla on korostunut asema EU-vero-oikeuden tulkinnassa.⁵⁸ Verotuksessa SEUT 18 artiklan kattama tilanne voi tulla kyseeseen, kun EU-kansalainen on käyttänyt jotakin SEUT:n mukaista perusvapauttaan. SEUT:n kieltämästä suorasta syrjinnästä voi olla kyse, kun kahta samanlaisessa asemassa olevaa EU-valtion kansalaista kohdellaan eri tavalla tai, jos kahta erilaisessa asemassa olevaa eri EU-valtion kansalaista kohdellaan samalla tavalla sillä seurauksella, että toinen joutuu epäedullisempaan asemaan.⁵⁹ Suoran ja avoimen kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän lisäksi kiellettyjä ovat sellaiset peitellyt syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita kuin kansalaisuutta käyttämällä lopputulos olisi sama.⁶⁰ Erottelukriteerinä voi tällöin toimia esimerkiksi verovelvollisen asuinpaikka. SEUT 18 artiklan sekä perusvapaudet takaavien artiklojen mukaan kiellettyä on sekä suora että epäsuora kansalaisuuteen perustuva syrjintä. Sanamuotonsa mukaisesti SEUT 18 artiklan syrjintäkielto on yleissäännös, joka soveltuu vain niihin tilanteisiin, joita varten EU:n perussopimuksissa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä.⁶¹ Perusvapaudet takaavat säännökset ovat ensisijaisia suhteessa syrjintäkieltoartiklaan.

SEUT 21 artikla takaa jokaiselle EU-kansalaiselle oikeuden liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella. SEUT 21 artiklassa kyse on yleissäännöksestä ja säännös voi soveltua vain silloin, kun muut perusvapaudet eivät erityissäännöksinä sovellu tilanteeseen.⁶²

⁵⁶ Malmgrén 2010, s. 277

⁵⁷ Ks. C-107/94 Asscher, kohta 32

⁵⁸ Helminen 2018, s. 63

⁵⁹ C-48/13 Nordea Bank Danmark, kohdat 23–24, Helminen 2018, s. 69

⁶⁰ C-383/05 Talotta, kohta 17

⁶¹ C-240/10 Schulz-Delzers, kohta 29

⁶² C-193/94 Skanavi, kohta 22

Palvelujen vapaa tarjoamis- ja vastaanottamisoikeus

SEUT 56–62 artiklat koskevat palveluiden vapaata tarjoamis- ja vastaanottamisoikeutta. Palveluiden vapaan tarjoamisoikeuden periaate kieltää toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän, sekä kaikki palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitukset ja esteet.⁶³ Palveluiden vapaata tarjoamisoikeutta koskevat säännökset ovat ikään kuin toissijaisia tavaroiden, henkilöiden sekä pääomien ja maksujen vapaan liikkumisen takaaviin sääntöihin. Mikäli tilanteeseen soveltuu tavaroiden, henkilöiden tai pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden takaava säännös, palveluiden vapaata tarjoamisoikeutta koskevaa säännöstä ei ole tarpeen soveltaa.⁶⁴

Vapaa sijoittautumisoikeus

SEUT 49–54 artiklojen mukaisesti kiellettyjä ovat rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Kiellettyjä ovat myös sellaiset rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta muun muassa sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä. Säännökset takaavat, että EU-kansalaisella on oikeus sijoittautua mihin tahansa jäsenvaltioon ja harjoittaa siellä toimintaa itsenäisenä yrittäjänä tai sinne perustetun yrityksen välillä (ensisijaiseksi sijoittautuminen). Toisekseen säännökset takaavat, että EU-kansalaisella on oikeus toimia missä tahansa jäsenvaltiossa edustuksen, sivuliikkeen tai tytäryhtiön välityksellä (toissijainen sijoittautuminen).⁶⁵

EU-kansalaisten on saatava vapaasti valita, missä EU-valtiossa ja missä oikeudellisessa muodossa he harjoittavat liiketoimintaansa. Vapaan sijoittautumisoikeuden rajoituksia käsiteltiin esimerkiksi EU-tuomioistuimen ratkaisussa *C-168/01 Bosal*. Ratkaisun perusteella jäsenvaltion lainsäädäntö ei saa kohdella tässä valtiossa asuvaa yhtiötä huonommin siinä tilanteessa, kun yhtiöllä on tytäryhtiö toisessa jäsenvaltiossa. Tilannetta verrattiin siihen, miten yhtiötä silloin kohdeltaisiin, jos tytäryhtiö olisi samassa jäsenvaltiossa. Erilainen kohtelu saattaa estää emoyhtiötä sijoittamasta tytäryhtiötä toisiin jäsenvaltioihin.⁶⁶ Ratkaisussa 270/83 *Euroopan komissio vastaan Ranska (avoir fiscal)* todettiin, että ne veroedut, jotka myönnetään jäsenvaltiossa 1 kotipaikkaansa pitävälle yhtiölle, tulee myöntää myös toisessa jäsenvaltiossa 2 kotipaikkaansa pitävien yhtiöiden kiinteille toimipaikoille siinä tilanteessa, kun nämä kiinteät toimipaikat ovat saman yhtiöveron kohteena jäsenvaltiossa 1 kuin kotipaikkaansa siellä pitävät yhtiöt.⁶⁷ Ratkaisussa painotettiin myös, että EU:n perussopimusten

⁶³ C-42/02 Lindman, kohta 20

⁶⁴ Terra – Wattel 2005, s. 46

⁶⁵ Helminen 2018, s. 91

⁶⁶ Helminen 2018, s. 89

⁶⁷ Terra – Wattel 2005, s. 71

takaamat perusvapaudet ovat ehdottomia ja ne tulee taata vaikka jäsenvaltioiden välillä ei olisi verosopimusta.⁶⁸

Yhteisön sijoittautumisjäsenvaltio ei siis saa kohdella eri tavalla eli syrjiä sellaisia yhteisöjä, joiden kotipaikka sijaitsee toisessa valtiossa.⁶⁹ EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä sijoittautumisoikeuden vapauden on tulkittu kieltävän varsinaisen syrjinnän lisäksi myös rajoitukset, vaikka ne eivät sisällä erilaista kohtelua muiden jäsenvaltioiden kansalaisille ja kyseisen jäsenvaltion kansalaisille.⁷⁰ Verotus on näin ollen vapaan sijoittautumisoikeuden vastaista myös pelkästään siinä tilanteessa, että se estää sijoittautumista toisiin EU-valtioihin. Näin ollen vertailua ei tarvitse tehdä kotimaisen ja rajat ylittävän tilanteen välillä, vaan pelkästään rajat ylittävän toiminnan rajoittaminenkin on vapaan sijoittautumisoikeuden periaatteen vastaista.⁷¹ Edellä mainittujen lisäksi lainsäädäntö voidaan luokitella sijoittautumisvapauden rajoitukseksi pelkästään sillä perusteella, että se on omiaan rajoittamaan jäsenvaltiossa sitä, miten toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet yhtiöt voivat ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa käyttää tätä vapautta. Ei ole siis tarpeen osoittaa, että lainsäädännöstä tai kohtelusta on tosiasiallisesti seurannut se, että jotkut yhtiöt ovat todellisuudessa luopuneet esimerkiksi tytäryhtiön hankinnasta, perustamisesta tai pitämisestä kyseisessä valtiossa.⁷²

Pääomien ja maksujen vapaa liikkuvuus

SEUT 63 artiklassa on määräykset pääomien ja maksujen vapaasta liikkuvuudesta. Pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden taustalla on ajatus, että sijoittajien tulisi voida vapaasti sijoittaa niissä valtioissa perustuen tuotto-odotukseen ja yhteisöjen tulisi voida vapaasti hankkia rahoitusta siellä missä pääoman hankintakustannukset ovat edullisimpia.⁷³ EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan pääoman ja maksujen vapaan liikkuvuuden vastaisia rajoituksia ovat sellaiset toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia jäsenvaltiossa. Vastaavasti kiellettyjä ovat toimenpiteet, joiden myötä kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia muissa valtioissa.⁷⁴ Pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden periaatetta on joissain tilanteissa mahdollista rajoittaa muun muassa verolakien rikkomisen ehkäisemiseksi.⁷⁵

⁶⁸ Terra – Wattel 2005, s. 75

⁶⁹ C-231/05 Oy AA, kohta 30

⁷⁰ 81/87 Daily Mail, kohdat 15 ja 16, C-157/05 Holböck, kohta 27

⁷¹ Helminen 2018, s. 90

⁷² C-231/05 Oy AA, kohta 42

⁷³ Terra – Wattel 2005, s. 50

⁷⁴ C-451/05 ELISA, kohta 69

⁷⁵ SEUT 64-66 ja 75 artiklat

Pääomien ja maksujen vapaan liikkumisoikeuden periaatteen soveltamisala on laajempi kuin muiden perusvapauksien, sillä sitä ei ole sidottu EU-kansalaisuuteen. Tämä johtuu siitä, että edellytys EU-kansalaisuudesta ei saa tehdä perusvapauksien toteuttamista tyhjäksi.⁷⁶ Kiellettyjä ovat siis kaikki pääomanliikkeiden tai maksujen rajoitukset jäsenvaltioiden taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

Sijoittautumisvapauden sekä pääomien ja maksujen liikkumisen takaavien säännösten lisäksi SEUT 55 artikla takaa EU-kansalaisille saman oikeuden osallistua tietyn jäsenvaltion yhtiöiden pääomaan, kuin kyseisen jäsenvaltion omille kansalaisille on taattu. SEUT 55 artikla soveltuu kaikkiin EU-kansalaisiin asuin- ja sijoittautumisvaltiosta riippumatta. SEUT 55 artikla voi siis soveltua silloinkin, kun EU-kansalaisen asuinpaikka on EU:n ulkopuolisessa valtiossa.⁷⁷

Sama kansallinen säännös voi olla yhtä aikaa useamman SEUT:n turvaaman perusvapauden vastainen. EU-tuomioistuin on yleensä ensisijaisesti soveltanut vapaan sijoittautumisoikeuden takaavaa säännöstä, mikäli tilanteeseen soveltuisi myös pääomien vapaan liikkuvuuden takaava artikla. Muun muassa ratkaisussa *C-251/98 Baars* EU-tuomioistuin on todennut, ettei pääomien vapaaseen liikkuvuuteen perustuvan artiklan soveltaminen ole tarpeen, jos asia on ratkaistu jo sijoittautumisoikeuden takaavan artiklan nojalla.⁷⁸

Syrjinnän tai rajoituksen oikeuttavat perusteet

Vaikka jäsenvaltioiden tulee noudattaa kansallisessa lainsäädännössään EU:n perusvapauksia, eivät syrjintätilanteet ja perusvapauksien rajoittamistilanteet ole tietenkään aivan yksiselitteisiä. Arvioitaessa sitä, onko kyseessä kielletty syrjintä, tulee selvittää tilanteiden vertailukelpoisuus siihen, mitä voidaan pitää syrjintänä tai kiellettynä perusvapauksien rajoituksena. Vertailukelpoisuuden selvittämisen jälkeen tulee selvittää, onko syrjivä kohtelu kuitenkin oikeutettua jostain syystä.⁷⁹

Suora kansalaisuuteen perustuva syrjintä on aina lähtökohtaisesti kielletty, ellei se perustu nimenomaiseen poikkeusmääräykseen, kuten SEUT 52 artiklaan, jolla pyritään yleisen järjestyksen, yleisen turvallisuuden tai kansanterveyden turvaamiseen.⁸⁰ EU-tuomioistuin on kuitenkin joissain tapauksissa hyväksynyt epäsuoraa syrjintää tai perusvapauksia rajoittavan kansallisen veronormin, jota ei sovelleta syrjivällä tavalla. Perusvapautta koskeva rajoitus voi olla hyväksyttävä rule of reason -periaatteen nojalla, jos verotuksella pyritään SEUT:n mukaiseen sallittuun tavoitteeseen, jota

⁷⁶ Äimä 2006, s. 739

⁷⁷ Helminen 2018, s. 95 ja 122, Weber 2005, s. 75

⁷⁸ C-251/98 Baars, kohta 42

⁷⁹ Helminen 2018, s. 132

⁸⁰ C-344/13 ja C-376/13 Blanco ja Fabretti, kohta 38

voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella ainakin periaatteellinen hyväksyttävä syy perusoikeuksia rajoittavaan menettelyyn voi olla esimerkiksi veron kiertämisen estäminen.⁸¹ Edellytyksenä rule of reason -periaatteen soveltumiselle on, että rajoituksella voidaan taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (vähimmän haitan periaate).⁸² Kansallinen perusvapauksia rajoittava menettely ei ole hyväksyttävää, mikäli sama tavoite voidaan saavuttaa vähemmän rajoittavalla tavalla. Menettelyn tulee noudattaa suhteellisuusperiaatetta, eli menettelystä aiheutuva haitta ei saa olla kohtuuton suhteessa siihen etuun, jota menettelyllä tavoitellaan.⁸³ Perusvapauksia rajoittavaa menettelyä ei ole hyväksytty rule of reason -periaatteen perusteella esimerkiksi siitä syystä, että verotulot vähentyisivät tai verolait ovat harmonisoimattomia.⁸⁴

3.3 OECD:n malliverosopimus ja Suomen solmimat verosopimukset

OECD:n laatiman tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen tarkoituksena on poistaa kaksinkertaisen verotuksen haitallisia vaikutuksia valtioiden taloudellisten suhteiden kehittymiselle.⁸⁵ Malliverosopimus on laadittu selkeyttämään, yhdenmukaistamaan ja lujittamaan verovelvollisten tilannetta OECD:n jäsenmaissa ja se tarjoaa yhdenmukaisen pohjan verosopimukselle kaksinkertaiseen verotukseen yleisimmin esille tuleviin kysymyksiin.

Ylikansallisen lainsäädännön puuttuessa verosopimusten solmiminen voidaan nähdä tärkeimpänä keinona kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen torjumiseksi. Verosopimuksen solmiminen voidaan nähdä muun muassa vientiä edistävänä toimenpiteenä, kun kaksinkertainen verotus vältetään sopimusvaltioissa. Verosopimusten tarkoituksena on valtioiden verotuksen harmonisointi kaventamalla valtioiden sisäisten verolainsäädäntöjen sallimaa verotusvaltaa ja sen erikoisuuksia.⁸⁶ Suurin osa valtioista seuraa OECD:n malliverosopimusta laatiessaan keskinäisiä verosopimuksia. Yhdistyneet kansakunnat ylläpitää myös omaa malliverosopimusta, jonka valmisteluun sisältyy myös kehitysmaiden näkökulma.⁸⁷

⁸¹ Sallittua on muun muassa rajoittaa keinotekoisia järjestelyitä, joilla pyritään kiertämään verotusta, ks. esim. C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, kohta 70 ja 74. Hallinnollisesta taakasta: C-326/12 Caster, kohta 56, Helminen 2018, s. 132

⁸² C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, kohta 64

⁸³ Helminen 2018, s. 132–133

⁸⁴ 270/83 Komissio v. Ranska (avoir fiscal), kohdat 24 ja 25, Helminen 2018, s. 133–134

⁸⁵ OECD:n malliverosopimuksen johdanto, kohta 1

⁸⁶ Söderholm – Skurnik 1974, s. 175, Mehtonen 2001, s. 17–18

⁸⁷ Valtiovarainministeriö (vm.fi), Verotus, Yhteistyö kansainvälisessä verotuksessa

Verosopimukset muodostavat merkittävän osan Suomen kansainvälisestä veronormistosta. Tällä hetkellä Suomella on voimassa oleva tuloverosopimus noin 90:n valtion kanssa.⁸⁸ Suomen solmimat tuloverosopimukset perustuvat pitkälti OECD:n laatimaan malliverosopimukseen.⁸⁹ Verosopimusten solmimisoikeus perustuu tuloverolain 135 §:ään, jonka mukaan Suomen hallituksella on oikeus solmia vieraiden valtioiden kanssa verosopimuksia vastavuoroisuuden periaatetta noudattaen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Verosopimukset eivät voi laajentaa Suomen sisäisen verolainsäädännön mukaista verotusoikeutta, mutta ne voivat estää tai rajoittaa kansallisen lainsäädännön mukaista verotusoikeutta. Suomen perustuslain (731/1999) 81 §:n mukaan verotuksesta tulee säätää lailla ja näin ollen myös verosopimuksen voimaantulosta on säädettävä erikseen lailla, jotta siitä tulee osa Suomen sisäistä lainsäädäntöä.⁹⁰

Malliverosopimus on rakennettu niin, että aluksi sopimuksen 1 ja 2 artiklassa määritellään sopimuksen soveltamisala eli sopimukseen piiriin kuuluvat henkilöt ja verot. Sen jälkeen malliverosopimuksessa on määritelty muun muassa se, mitä sopimusvaltiossa asuvalla ja kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan sopimuksen puitteissa.⁹¹ Kaksinkertainen verotus pyritään OECD:n malliverosopimuksessa välttämään ensisijaisesti jakamalla eri vero-objektien verotusoikeus valtioiden kesken vastavuoroisuusperiaatetta noudattaen. Malliverosopimuksen mukaisissa verosopimuksissa keskeisessä osassa ovat niin sanotut tulo- ja varallisuustyyppiartiklat, joissa määritellään verotusoikeuden jakautuminen sopimusvaltioiden kesken eri tulotyyppien osalta. Mahdollista on, että tulon lähdevaltio tai tulonsaajan asuinvaltio luopuu verotusoikeudesta tiettyyn tulotyyppiin.⁹²

Joissakin malliverosopimuksen tulotyyppiartikloissa mainitaan, että tulotyyppi *verotetaan* vain toisessa sopimusvaltiossa. Tällöin kaksinkertainen verotus vältetään, kun toisen sopimusvaltion ei ole sallittua lainkaan verottaa vero-objektia. Kuitenkin joissakin tulotyyppiartikloissa todetaan, että tulo *voidaan verottaa* toisessa sopimusvaltiossa. Tällöin asuinvaltion tulee poistaa kaksinkertainen verotus vero-objektista. Malliverosopimuksen metodi- tai menetelmäartikloissa määrätään, että kansainvälinen kaksinkertainen verotus tulee poistaa verovelvollisen asuinvaltiossa joko vapautusmenetelmällä (23a artikla) tai hyvitysmenetelmällä (23b artikla) silloin, kun sopimuksessa

⁸⁸ Valtiovarainministeriön internet-sivut, Suomen voimassa olevat, allekirjoitetut, parafoidut ja neuvoteltavana olevat tuloverosopimukset, tilanne 2.1.2019

⁸⁹ Helminen 2018b, Suomen verosopimukset, Verosopimusten rakenne ja sisältö, OECD:n malliverosopimus, Valtiovarainministeriö (vm.fi), Kansainvälinen tuloverotus, Verosopimukset

⁹⁰ Mehtonen 2001, s. 17–18 ja s. 41

⁹¹ Termit OECD:n malliverosopimuksen suomenkielisen käännöksen mukaisina.

⁹² Helminen 2018b, Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, Verotusoikeuden jakaminen

oleva tulotyyppiartikla antaa verotusoikeuden sekä tulon lähdevaltiolle että verovelvollisen asuinvaltiolle.⁹³

Noudattaessaan malliverosopimuksen 23b artiklan mukaista hyvitysmenetelmää, asuinvaltio laskee ensin verovelvolliselle määrättävän veron kaikista verovelvollisen tuloista mukaan lukien tulot verosopimusvaltiosta. Näihin tuloihin on mahdollista sisällyttää ainoastaan sellaiset toisesta verosopimusvaltiosta saadut tulot, joita on verosopimuksen mukaisesti sallittua verottaa myös verovelvollisen asuinvaltiossa. Tämän jälkeen asuinvaltio myöntää vähennyksen määräämistään veroista hyvittäen toisessa valtiossa maksetun veron siihen määrään saakka, miten paljon veroa verovelvolliselle määrätään asuinvaltiossa samasta tulosta.⁹⁴ Malliverosopimuksen mukainen hyvitysmenetelmä noudattaa näin ollen normaalihyvityksen periaatetta.

OECD:n malliverosopimuksessa on määritelmien, tulotyyppiartiklojen ja menetelmäartiklojen lisäksi myös niin sanotut erityiset määräykset. Yksi erityisistä määräyksistä on syrjintäkielto. Malliverosopimuksen 24 artiklan 1 kohdan mukaisesti sopimusvaltion kansalainen ei toisessa sopimusvaltiossa saa joutua sellaisen verotuksen tai siihen liittyvän velvoituksen kohteeksi, joka on muunlainen tai raskaampi kuin verotus, jonka kohteeksi tämän toisen valtion kansalainen samoissa, erityisesti asuinpaikkaa koskevissa olosuhteissa joutuu. 24 artiklan 5 kohdan mukaisesti sopimusvaltion yritys, jonka pääoman toisessa sopimusvaltiossa asuva omistaa, ei ensiksi mainitussa valtiossa saa joutua sellaisen verotuksen kohteeksi, joka on muunlainen tai raskaampi kuin verotus, jonka kohteeksi ensiksi mainitussa valtiossa oleva muu samanluonteinen yritys joutuu.

Malliverosopimuksen 24 artiklalla pyritään varmistamaan, että sopimusvaltion kansalaiset saavat toisessa sopimusvaltiossa saman verotuksellisen kohtelun kuin tämän toisen sopimusvaltion kansalaiset.⁹⁵ Tausta-ajatus OECD:n malliverosopimuksen syrjintäkieltoartiklassa on sama kuin SEUT:n mukaisessa syrjintäkiellessä. Tausta-ajatuksena on, että kansallista sääntelevää säännöstä on velvollisuus soveltaa myös rajat ylittävään tilanteeseen. Verosopimuksen mukainen syrjintäkielto voi kuitenkin ulottua vain tilanteisiin, joissa ulkomaisella yhteisöllä on kiinteä toimipaikka sopimusvaltiossa. Verosopimuksen mukaisen syrjintäkiellon voidaan katsoa olevan SEUT:n mukaista syrjintäkieltoa ehdottomampi, sillä SEUT:n mukaisen syrjintäkiellon soveltamatta jättämiselle voi olla oikeuttamisperuste (rule of reason -periaate), kun taas verosopimuksen mukaista syrjintäkieltoa ei voida jättää soveltamatta oikeuttamisperusteella.⁹⁶ Käytännössä verosopimuksen

⁹³ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, artikkelit 23a ja 23b, kohta 8

⁹⁴ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, artikkelit 23a ja 23b, kohta 15

⁹⁵ Söderholm – Skurnik 1974, s. 179

⁹⁶ Malmgrén 2010b, s. 280–281

syRJintäkieltoartiklaan tulee vedota malliverosopimuksen keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan 25 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Henkilön tulee tällöin saattaa asiansa toimivaltaisen viranomaisen käsiteltäväksi asuinvaltiossaan tai siinä valtiossa, jonka kansalainen hän on.

4 Hyvittämättä jättämisen tilanteet veron hyvityskelvottomuuden vuoksi

4.1 Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen Suomen sisäisessä lainsäädännössä ja verosopimuksissa

Kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskeva menetelmälaki tuli Suomessa voimaan vuoden 1996 alusta ja menetelmälailla kumottiin aiemmin voimassa ollut laki yhtiöveron hyvityksestä (1232/1988, jäljempänä veronhyvityslaki). Menetelmälain mukaan kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä. Menetelmälain 2 §:n mukaisesti kaksinkertainen verotus poistetaan, jollei muualla toisin säädetä tai määrätä, vähentämällä vieraassa valtiossa suoritettu vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta. Mikäli jossain muualla on määrätty kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ehdoista, ovat nämä säännökset erityissäännöksiä menetelmälakiin nähden.

Menetelmälakia sovellettaessa tulee huomioida, että kyseessä on Suomen sisäinen säännös ja Suomen valtion yksipuolinen hyvitys vieraassa valtiossa suoritetusta verosta. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta voidaan sopia myös verosopimuksissa. Verosopimuksen hyvitystä voidaan pitää vastavuoroisuuteen perustuvana sopimusvaltioiden välillä, kun taas menetelmälain mukaan Suomi poistaa kaksinkertaisen verotuksen yksipuolisesti. Menetelmälain 1 §:n mukaisesti menetelmälakia sovelletaan tuloon ja varallisuuteen kohdistuvaan juridiseen kaksinkertaiseen verotukseen verosopimuksettomissa tilanteissa ja myös silloin, kun kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta on määrätty kansainvälisessä sopimuksessa sikäli kuin sopimuksessa ei toisin määrätä.

Verosopimustilanteen ja verosopimuksettoman tilanteen erot liittyvät siihen minkälaisesta tulosta määrättyä veroa tai minkälaista veroa muutoin voidaan pitää hyvityskelpoisena ja millä menetelmällä kaksinkertainen verotus poistetaan. Verosopimuksissa luetellaan ne verot, joihin verosopimus soveltuu ja määritellään tulotyyppikohtaisesti se, kumpi sopimusvaltio on velvollinen poistamaan kaksinkertaisen verotuksen tietyn tulotyyppin kohdalla.⁹⁷ Näin ollen verosopimukset voivat edellyttää kaksinkertaisen verotuksen poistamista myös sellaisesta verosta, jonka hyvittämistä menetelmälaki ei edellytä.⁹⁸ Verosopimukset osoittavat myös kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmän.

⁹⁷ OECD:n malliverosopimuksen 2 artikla, Helminen 2018b, Suomen verosopimukset, Verosopimusten rakenne ja sisältö, Tuloverosopimusten kattamat verot, Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen verosopimuksilla

⁹⁸ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Menetmälain säännöksiä koskien konkreettista kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmää sovelletaan verosopimustilanteissa sekä niissä tilanteissa, joissa verosopimusta ei ole.⁹⁹ Verosopimukset osoittavat siis poistamistavan osalta vain sovellettavaksi tulevan menetelmän ja menettely tapahtuu aina menetmälain mukaan.

Koska menetmälain 2 §:n mukaisesti hyvitysmenetelmää käytetään poistamismenetelmänä aina, ellei toisin säädetä tai määrätä, tulee vapautusmenetelmä mahdollisesti kyseeseen vain verosopimuksen määrittämissä tilanteissa. Menetmälaisissa on tämän vuoksi myös säännökset vapautusmenetelmästä (menetmälain 6 ja 7 §). Vapautusmenetelmää käytettäessäkin vapautus ulkomaisesta verosta myönnetään konkreettisesti menetmälain menettelysääntöjen mukaisesti. Nykyisin kuitenkin lähes kaikissa Suomen verosopimuksissa sovelletaan hyvitysmenetelmää.¹⁰⁰

Jotta menetmälain perusteella ulkomaista veroa voitaisiin hyvittää, tulee verovelvollisen, tulon ja tulosta suoritettun veron täyttää menetmälain mukaiset ehdot. Verosopimuksissa voidaan määrätä toisin siitä, kenen verovelvollisen veroja ja minkälaisia veroja voidaan hyvittää. Seuraavassa on esitetty menetmälain mukaiset hyvityksen saamisen ehdot verosopimuksettomassa tilanteessa. Hyvityksen enimmäismäärän laskemiseen palataan jäljempänä, joten seuraavassa kuvatut ehdot liittyvät veron hyvityskelpoisuuteen johtuen veron tai tulon ominaisuuksista lukuun ottamatta määrän laskemista.

Menetmälain 3 §:n mukaan vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavista veroista vähennetään vieraassa valtiossa samasta tulosta vastaavalta ajalta suoritettujen verojen määrä. Hyvityksen saamisen lähtökohtana on siis tulon samuuden vaatimus, sillä hyvittäväksi voi tulla *samasta tulosta* suoritettut verot. Toisekseen hyvityksen saamisen lähtökohtana on ajankohdan vastaavuuden vaatimus, sillä hyvittäväksi voi tulla vain *vastaavalta ajankohdalta* suoritettut verot. Hyvityksen saamisen kolmantena lähtökohtana on myös verovelvollisen samuuden vaatimus, sillä lain esitöiden perusteella taas kansainvälinen kaksinkertainen verotus voi lähtökohtaisesti toteutua ainoastaan *samaan verovelvolliseen* nähden.¹⁰¹ Näin ollen menetmälain mukaan määrättävän hyvityksen saamisen edellytyksenä on, että kyseessä on saman verovelvollisen, samasta tulosta vastaavana ajankohtana maksamat verot.

Menetmälain 3 §:n mukaisesti Suomessa suoritettavasta verosta vähennetään vieraassa *valtiossa* maksettu vero. Menetmälain mukaista hyvitysmenetelmää ei siis sovelleta esimerkiksi kunnalle tai

⁹⁹ Rajamäki 2004, s. 398

¹⁰⁰ HE 76/1995, s. 11, Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 158

¹⁰¹ HE 76/1995 s. 23

uskonnolliselle yhdyskunnalle maksettuaan veroon.¹⁰² Hyvitysmenetelmää sovelletaan *vieraasta valtiosta saatuaan tuloon*. Mikäli Suomesta saatua tuloa on verotettu toisessa valtiossa, ei tästä tulosta Suomessa suoritettua veroa voida hyvittää Suomessa menetelmälain perusteella. Menetelmälain perusteella kaksinkertainen verotus poistetaan henkilöiltä, jotka ovat *Suomessa yleisesti verovelvollisia* eli Suomessa verotuksellisesti asuvia.¹⁰³ Näin ollen rajoitetusti verovelvollisen veroja ei voida hyvittää Suomen kansallisen säännöksen perusteella.

Menetelmälain 3 §:n mukaisesti vieraasta valtiosta saadusta tulosta *Suomessa suoritettavista veroista* vähennetään vieraassa valtiossa samasta tulosta vastaavalta ajalta suoritettujen verojen määrä. Ulkomailla verotetun tulon tulee olla myös Suomessa veronalainen, jotta ulkomaisen veron hyvitys voidaan myöntää.

4.2 Sama verovelvollinen, tulo ja ajankohta

4.2.1 Verovelvollisen, tulon ja ajankohdan samuuden vaatimus

Kansainvälinen juridinen kaksinkertainen verotus määritellään yleisesti tilanteeksi, jossa sama verovelvollinen joutuu suorittamaan samalta ajanjaksolta saamastaan tulosta samanluonteista veroa kahdelle valtiolle.¹⁰⁴ Kaksinkertaista verotusta voi tapahtua myös silloin, kun samaa vero-objektia verotetaan useamman kerran, mutta kyseessä on eri verovelvollinen. Tyypillinen esimerkki tästä on tapaus, jossa osakeyhtiötä verotetaan yhtiötasolla sen saamasta tulosta ja tästä samasta tulosta verotetaan yhtiön osakasta yhtiön jakaessa tulon osakkaalle. Tällöin kyse on kuitenkin taloudellisesta kahdenkertaisesta verotuksesta.

Menetelmälain ja kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien verosopimusten mukaisen hyvitysmenetelmän tarkoituksena on toimia kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmänä. Mikäli sama verovelvollinen ei joudu suorittamaan samalta ajanjaksolta samasta tulosta veroa kahdelle eri valtiolle, ei tilanteessa tulkita syntyvän juridista kaksinkertaista verotusta.¹⁰⁵ Näin ollen menetelmälain mukaisesti ei voida poistaa kansainvälistä kaksinkertaista verotusta, joka ei aiheudu samalle verovelvolliselle. Myös OECD:n malliverosopimuksessa tunnistetaan juridisen kaksinkertaisen verotuksen aiheutuminen vain samaan verovelvolliseen nähden.¹⁰⁶

¹⁰² Nykänen 2012, s. 149 -150

¹⁰³ HE 197/2009, s. 3

¹⁰⁴ Ks. esimerkiksi Vapaavuori 1991, s. 40–41

¹⁰⁵ Viherkenttä 1993, s. 238–239

¹⁰⁶ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, Johdanto, kohta 1

Vaikka kaksinkertainen verotus ei aiheudu samaan verovelvolliseen nähden, ei se silti tarkoita, etteikö kaksinkertainen verotus voisi aiheuttaa myös tällöin neutraalisuushäiriötä. Taloudellista kaksinkertaista verotusta voi syntyä myös eri valtioissa tapahtuvan verottamisen seurauksena, jolloin verorasitus muodostuu suuremmaksi kuin vain yhden valtion verottaessa. Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi siten, että sama tulo verotetaan sekä ulkomaisen tytäryhtiön tulona ulkomailla että suomalaisen emoyhtiön tulona Suomessa.¹⁰⁷ Useimmiten taloudellinen kaksinkertainen verotus on kuitenkin estetty valtioiden sisäisellä lainsäädännöllä.¹⁰⁸ Menetelmälain säännöksistä ja kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen määritelmästä huolimatta mahdollista kuitenkin on, että kansainvälinen kaksinkertainen verotus ei aiheudu samaan verovelvolliseen nähden, jolloin kaksinkertainen verotus jää poistamatta.

Menetelmälain esitöiden mukaan vaatimus verovelvollisen samuudesta ei ole kuitenkaan tuloverolain 4 §:n mukaisten yhtymien kohdalla täysin ehdoton. Poikkeuksen muodostavat tilanteet, joissa vieraassa valtiossa erillisenä verovelvollisena verotettavan suomalaisen yhtymän veroja vaaditaan Suomessa hyvitetäväksi. Tällöin voidaan hyvittää pääsäännöstä huolimatta yhtymän ulkomailla suorittamia veroja osakkaan verotuksessa.¹⁰⁹ Yhtiöiden kohdalla tämä voi tulla kyseeseen, kun yhtiö on osakkaana yhtymässä.¹¹⁰

Suomen lainsäädäntöön sisältyy myös väliyhteisötulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisen osalta poikkeus verovelvollisen samuuden vaatimukseen. Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994, jäljempänä väliyhteisölaki) on menetelmälakiin nähden sovellettava erityissäännös, sillä menetelmälain 2 §:n mukaisesti kaksinkertainen verotus poistetaan menetelmälain mukaisesti, jollei toisin säädetä tai määrätä. Väliyhteisösäätely liittyy sellaiseen kansainvälisen veropaon muotoon, jossa verovelvollinen siirtää liiketoimiaan alhaisen verotuksen valtioon asuinvaltiostaan. Tällöin asuinvaltio ei voi verottaa tuloa näistä liiketoimista.¹¹¹ Väliyhteisölailla ehkäistään tulon siirtämistä matalan verotuksen valtioihin. Sääntelyn ideana on, että suomalaisen henkilön määräysvallassa oleviin tuloihin kohdistuisi Suomen verotustason mukainen kokonaisverorasitus ja kotimaista henkilöä voidaan verottaa verokeitaaseen sijoitetun yhtiön jakamattomasta tulosta.¹¹² Sääntelyn soveltaminen edellyttää lisäksi ulkomaisen yhteisön verotuksen tasoon ja yhteisön toimintaa liittyvien edellytysten täyttymistä (väliyhteisölain 2 § ja 3 §).

¹⁰⁷ Mehtonen 2001, s. 31

¹⁰⁸ Mehtonen 2001, s. 31

¹⁰⁹ HE 76/1995, s. 23

¹¹⁰ Viherkenttä 1993, s. 239

¹¹¹ Weber 2005, s. 121–122

¹¹² Tikka et al 2018, s. 38

Väliyhteisölain 1 §:n perusteella osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon on verovelvollisen veronalaista tuloa Suomessa ja tällöin tulon muodostumisen edellytyksenä ei ole, että väliyhteisö olisi vielä jakanut tuloa verovelvolliselle. Väliyhteisölain tarkoituksena on verottaa siitä tulosta, josta Suomessa asuva perustamalla ulkomaille väliyhteisön sen osakkaana muuten vapautuisi. Lain tarkoituksena ei kuitenkaan ole saada aikaan eri valtioiden päällekkäisten verotusten seurauksena Suomen verotusta ankarampaa verotusta.¹¹³ Näin ollen väliyhteisölaissa on erityissäännös kaksinkertaisen taloudellisen verotuksen poistamisesta. Väliyhteisötulona Suomessa maksettavasta verosta vähennetään ulkomaisen väliyhteisön samasta tulosta maksamien valtiollisten tuloverojen määrä (väliyhteisölain 6.1 §). Väliyhteisölain perusteella siis suomalaisen osakkaan maksamasta väliyhteisötulon verosta voidaan hyvittää ulkomaisen väliyhteisön, eli eri verovelvollisen, maksamaa veroa.

Menetelmälain 3 §:n mukaisesti vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavista veroista vähennetään vieraassa valtiossa *samasta tulosta vastaavalta ajalta* suoritettujen verojen määrä. Mikäli Suomi tulkitsee, että ulkomailla ei ole suoritettu veroa samasta tulosta, ei Suomi myöskään hyvitä ulkomaille maksettua veroa menetelmälain perusteella. Vastaavasti OECD:n malliverosopimuksessa juridinen kaksinkertainen verotus tunnustetaan toteutuvan vain ”in respect of the same subject matter for identical periods”.¹¹⁴

Oletettavasti verovelvollisen ja tulon samuudesta ei liene merkittävää epäselvyyttä, ellei tilanteessa ole kyse esimerkiksi verojärjestelmien eroavaisuuksista. Tulon samuuden käsitettä käsiteltiin KHO:n ratkaisussa 2010:7, joka on annettu ennen väliyhteisölain muutosta vuonna 2018. Tapauksessa A oli omistanut Liechtensteiniin perustetun yhtiön B Ltd, joka katsottiin väliyhteisöksi ja sen tulo oli Suomessa verotettu A:n väliyhteisötulona. Yhtiö oli myös maksanut A:lle osinkoa, josta oli peritty Liechtensteinissa lähdeveroa. A vaati, että hänen tältä yhtiöltä saamastaan väliyhteisötulosta määrätystä Suomen verosta tulisi vähentää saman yhtiön hänelle maksamasta osingosta Liechtensteinissa perityt lähdeverot. Suomen ja Liechtensteinin välillä ei ole verosopimusta, joten kaksinkertainen verotus tuli poistaa tapauksessa Suomen sisäisen lainsäädännön perusteella. Väliyhteisötulona Suomessa maksettavasta verosta vähennetään ulkomaisen väliyhteisön samasta tulosta maksamien valtiollisten tuloverojen määrä (väliyhteisölain 6.1 §). Osakkaan väliyhteisöstä saamaa osinkotuloa ei myöskään veroteta Suomessa enää siltä osin kuin sama tulo on jo verotettu väliyhteisötulona (väliyhteisölain 4.2 §).

¹¹³ KHO 2003:87

¹¹⁴ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, Johdanto, kohta 1

KHO päätti, että Liechtensteinissa A:lle maksetusta osingosta peritty lähdevero ei ollut sellaista samasta tulosta maksettua veroa, jonka A olisi voinut vähentää siitä verosta, joka hänelle oli Suomessa väliyhteisötulosta määrätty. A:n lopulliseksi verorasitukseksi jäi siis väliyhteisötulosta maksettu vero Suomessa ja osingoista maksettu lähdevero. Kaksinkertainen verotus jäi lähdeveron osalta poistamatta siksi, että A ei enää maksanut B Ltd:stä saamistaan *osinkotuloista* veroa johtuen väliyhteisölain mukaisesta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.

Ratkaisu selvensi, että *yhtiön jakamaa tuloa* ei voida pitää samana asiana kuin *yhtiön tuloa*. Lisäksi on tulkittavissa, että tulon samuuden vaatimus linkittyy myös verovelvollisen samuuden vaatimukseen. Ratkaisussa selvennettiin myös menetelmälain asemaa ja tulon samuuden määritelmää. KHO totesi, että väliyhteisölaki erityissäännöksenä ei estä kaksinkertaisen verotuksen poistamista menetelmälain mukaisesti väliyhteisöiltä, vaikka väliyhteisölaki on erityissäännös menetelmälakiin nähden. A:n *osinkotuloista* Liechtensteinissa maksamaa lähdeveroa ei kuitenkaan voitu hyvittää A:n *väliyhteisötulosta* Suomessa maksamasta verosta menetelmälain perusteella, sillä asiassa ei voitu katsoa olevan kysymys menetelmälain 3.1 §:n mukaisesta samasta tulosta suoritetusta verosta.

Ratkaisussa kansainvälistä kaksinkertaista verotusta ei poistettu kokonaan ja A:n verorasitukseksi jäi väliyhteisötulosta maksettu vero Suomessa ja osingoista maksettu lähdevero. Väliyhteisölakia muutettiin vuoden 2018 lopussa ja ratkaisussa esiintyvä ongelma havaittiin myös lainvalmistelun yhteydessä. Ulkomailla maksettu lähdevero jäi kokonaan hyvittämättä, jos osinko oli osakkaalle kokonaan tai osittain verovapaa sen perusteella, että veronalaiseksi väliyhteisötuloksi oli jo samana tai viitenä edellisenä verovuotena luettu vähintään osingon määrä.¹¹⁵ Väliyhteisölakiin lisättiin määräys, jonka mukaan väliyhteisön osakkaan Suomessa väliyhteisötulosta määrättävästä verosta voidaan tietyin edellytyksin hyvittää lähdevero, joka väliyhteisön osakkaalle jakamasta osingosta on suoritettu väliyhteisön lainkäyttöalueella (väliyhteisölain 6.1 §).

4.2.2 EU:n perusvapauksien ja verotuksen neutraalisuuden toteutuminen

Menetelmälain mukaisesti kaksinkertainen verotus jää hyvittämättä silloin, jos vaatimus verovelvollisen, veron ja ajankohdan samuudesta ei täyty. Kaksinkertaisen verotuksen poistamista koski EU-tuomioistuimen ratkaisu *C-336/96 Gilly*, jossa käsiteltiin sitä, että oliko asuinvaltion myöntämän ulkomaisen veron hyvityksen määrä vieraasta valtiosta saadusta palkkatulosta työntekijöiden vapaan liikkuvuuden säännön vastainen. Ratkaisussa *C-385/00 De Groot*

¹¹⁵ HE 218/2018, s. 34

työntekijöiden vapaan liikkuvuuden vastaista oli se, että asuinvaltio ei myöntänyt verovelvolliselle hänen ulkomaantulojensa osalta kansallisen lain mukaista perhetilanteeseen liittyvää verovähennystä, johtuen kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmän soveltamisesta. Kansainvälistä kaksinkertaista verotusta koskevia ratkaisuja yhdistää se, että kaksinkertaisen juridisen verotuksen katsotaan syntyneen vain samaan verovelvolliseen nähden. EU-oikeudessa ei näyttäisi olevan tunnistettu kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen johdosta syntyvää ongelmaa sellaisessa tilanteessa, jossa ei ole kyseessä kaksinkertaisen verotuksen syntyminen samaan verovelvolliseen nähden.

Taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista näyttäisi olleen käsitelty lähinnä sellaisissa tilanteissa, joissa jäsenvaltio on kansallisella lainsäädännöllään päättänyt poistaa esimerkiksi osinkojen taloudellisen kahdenkertaisen verotuksen käyttäen hyvitysmenetelmää. Tällöin EU:n perusvapauksien piirissä olevan ongelman muodostaa kuitenkin se, että rajat ylittäviä ja kotimaisia objektiivisesti tarkastellen samanlaisessa tilanteessa olevia kohdella eri tavalla. Esimerkiksi ratkaisussa *C-513/04 Kerckhaert ja Morres* EU-tuomioistuin totesi, että silloin, kun kotivaltio päättää lieventää asukkaidensa osinkojen taloudellista kaksinkertaista verotusta, sen on tarjottava ulkomailta saataville osingoille sama lievennys kuin kotimaisille osingoille ja otettava tässä huomioon ulkomaille maksetut yhtiöverot.

Näyttäisi siltä, että kaksinkertaisen verotuksen aiheutumisen edellytys on, että verovelvollista tai tuloa voidaan pitää samana. Mikäli tilanteessa ei ole kyseessä sama verovelvollinen eikä sama tulo, ei neutraalisuushäiriötä näyttäisi aiheutuvan. Väliyhteisösääntelyssäkin yhdistävä tekijä on sama tulo. Näin ollen, mikäli kyseessä ei ole vähintään samaan tuloon kohdistuva kaksinkertainen verotus, ei veron hyvittämiselle ole myöskään ole edellytyksiä. Tällöin veron hyvittäminen saattaisi johtaa jopa vajaaverotukseen ja aiheuttaa neutraalisuushäiriön tällä tavalla.

4.3 Vieraalle valtiolle suoritettu vero

4.3.1 Paikallisverot ja muut verot kuin valtionverot

Menetelmälain 3.2 §:n perusteella vain vieraalle *valtiolle* suoritettuja veroja voidaan hyvittää. Valtiollisten verojen ohella verovelvolliset saattavat joutua kuitenkin maksamaan esimerkiksi paikallisviranomaisten määräämiä kunnallis- tai kirkollisveroja sekä osavaltioille tai maakunnille suoritettavia veroja.¹¹⁶ Nämä verot jäävät hyvittämättä menetelmälain perusteella.

¹¹⁶ HE 76/1995, s. 11

Verosopimuksissa sen sijaan on määritelty sopimuksen soveltamisala, mukaan lukien verot, joita sopimus koskee. Myös muiden kuin valtionverojen eli esimerkiksi paikallisverojen hyvittämistä voidaan edellyttää sopimuksen perusteella.¹¹⁷ Käytännössä kuitenkin verosopimusten nojalla hyvitetäviksi tulevat yleensä ainoastaan valtiolle maksetut tuloverot ja vain harvat tuloverosopimukset edellyttävät myös paikallisverojen eli esimerkiksi osavaltiolle, kunnalle tai kirkolle maksettujen verojen hyvittämistä.¹¹⁸

Joissain valtioissa mahdollista, että hyvityskelvoton ulkomaille maksettu vero voitaisiin vähentää tulonhankkimiskuluna asuinvaltion verotuksessa. KHO:n ratkaisussa 2004:12 käsiteltiin sekä ulkomaisen veron vähennyskelpoisuutta tulonhankkimiskuluna sekä osavaltiolle suoritettujen verojen hyvityskelpoisuutta. Tapauksessa suomalaisen A Oyj:n New Yorkissa sijaitseva sivuliike suoritti vuosittain veroja New Yorkin osavaltiolle ja New Yorkin kaupungille. Lisäksi sivuliike oli Yhdysvalloissa velvollinen maksamaan liittovaltion veron, joka on tulovero (federal tax). Yhdysvaltojen ja Suomen välillä oli verosopimus, mutta verosopimuksen mukaan sopimusta sovellettiin Yhdysvalloissa vain liittovaltion tuloveroihin, joten veroja ei voitu hyvittää verosopimuksen nojalla. Näitä veroja ei voinut saada hyvitetyn myöskään menetelmälain nojalla, sillä kyse ei ollut vieraalle valtiolle suoritetusta verosta.

Tulonhankkimismenona vähennettävien verojen osalta ratkaisussa tarkasteltiin menetelmälain esitöitä, joissa todetaan, että ”hyvityksen ohella ei verovelvollisella olisi yleistä oikeutta vähentää ulkomaisia veroja menona. Vähentämisoikeus voisi kuitenkin tulla kysymykseen, jos vieraassa valtiossa maksetut verot ovat luonteeltaan hyvityskelvottomia”.¹¹⁹ KHO:n käsitys oli, että lainsäätäjällä on halunnut tällä virkkeellä ottaa kantaa siihen, että ulkomaisen veron hyvityksen myöntäminen on tarkoituksenmukaista, koska muutoin ulkomaisista tuloista suoritettut verot voisivat olla vähennyskelpoisia menoja. KHO päätyi kuitenkin siihen, että määrättävän veron laskennassa ei voida ottaa huomioon määrättävää veroa, joten ulkomaisesta tulosta suoritettava vero ei voi olla vähennyskelpoinen verotettavasta tulosta.

Paikallisverojen hyvittämättä jättämiseen liittyy toisaalta se, että vastaavaa tuloa tai toimintaa ei ole lainkaan määrätty veronalaiseksi Suomessa, jolloin tilanteessa ei välttämättä aiheudu kaksinkertaista verotusta. Toisaalta Suomessa voidaan määrätä tuloveroa sellaisesta tulosta, josta on vieraassa valtiossa suoritettu paikallisveroa ja kaksinkertainen verotus jää poistamatta, ellei verosopimus

¹¹⁷ Viherkenttä 1995, s. 250, Rajamäki 2004, s. 398

¹¹⁸ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

¹¹⁹ HE 76/1995 s. 15

määrää toisin. Tapauksesta KHO 2004:12 ei selviä mistä veroista A Oyj:n lopullinen verorasitus koostui. Tapauksessa selvitettiin, että New Yorkin osavaltion tuloveron määrä on 8 % tulosta tai 0,0001 kertaa varat ja New Yorkin kaupungin veron määrä taas on 9 % tuloksesta tai 0,0001 kertaa varat lisättynä tietyn suuruisella prosenttiosuudella. Näiden verojen lisäksi sivuliike oli velvollinen maksamaan liittovaltion tuloveron. Yhdysvalloissa osavaltiolle ja kaupungille maksetut verot ovat liittovaltion verotuksessa vähennyskelpoisia eriä. On siis mahdollista, että A Oyj:lle aiheutuvaa kansainvälistä kaksinkertaista verotusta poistettiin kuitenkin A Oyj:n maksaman liittovaltion tuloveron osalta. Jos A Oyj ei saanut tapauksessa kaikkea osavaltiolle ja kaupungille maksettua veroa hyvityksi liittovaltion verosta ja Suomessa myönnettävän hyvityksen enimmäismäärä ei täyttnyt liittovaltiolle maksetun veron osalta, jäi oletettavasti kaksinkertainen verotus joiltain osin A Oyj:n rasitukseksi.

4.3.2 Suomessa yleisesti verovelvollisen vieraasta valtiosta saatu tulo

Hyvitysmenetelmää sovelletaan menetelmälain 1 §:n perusteella *vieraasta valtiosta saadun tulon* kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen. Tämä tarkoittaa toisaalta sitä, että hyvittää voidaan myös kolmannelta valtiosta saatuun tuloon kohdistuvia vieraan valtion veroja.¹²⁰ Muun muassa ratkaisussa KVL:1997/95 suomalainen A Oy toimi sijoittajana rahastossa, joka oli Jersey saarelle rekisteröity kommandiittiyhtiö. Rahaston tarkoituksena oli tehdä sijoituksia muun muassa Virossa ja Latviassa sijaitseviin yhtiöihin. Siltä osin kuin Viro tai Latvia perivät osinko- ja korkotuloista sekä myyntivoitoista lähdeveroa, A Oy sai vähentää jerseyläisestä kommandiittiyhtiöstä saamastaan tuloosuudesta Suomessa suoritettavista veroista Virossa tai Latviassa suoritettavien verojen määrän.

Säännös rajaa kuitenkin hyvitystilanteet ainoastaan vieraasta valtiosta saadun tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen. Säännös liittyy siihen, että menetelmälain perusteella poistetaan vain yleisesti verovelvollisen kaksinkertaista verotusta. Menetelmälain mukaisesti ei ole mahdollista hyvittää Suomesta saaduista tuloista määrättäviä veroja.¹²¹ Suomesta saatuina tuloina pidettäviä tuloja on lueteltu esimerkinomaisesti tuloverolain 10 §:ssä. Suomi ei siis tulon lähdevaltiona voi poistaa rajoitetusti verovelvollisen kaksinkertaista verotusta menetelmälain mukaisesti. Jos verovelvollisen asuinvaltio ei poista tällöin kaksinkertaista verotusta, voi kaksinkertainen verotus jäädä verovelvollisen rasitukseksi.

¹²⁰ HE 76/1995, s. 24, Collin et al. 2017, s. 630

¹²¹ HE 76/1995, s. 24, Collin et al. 2017, s. 630

Myös verosopimustilanteissa kaksinkertaisen verotuksen poistaa yleensä asuinvaltio.¹²² Verosopimuksissa saatetaan kuitenkin huomioida, että jotkut valtiot soveltavat verotuksessaan muun muassa kansalaisuusperiaatetta ja tämän vuoksi kaksinkertainen verotus saatetaan poistaa poikkeuksellisesti asuinvaltiossa. Kansalaisuusperiaatteen perusteella valtion kansalaisia verotetaan maailmanlaajuisista tuloistaan, vaikka he eivät asuisi kyseisessä valtiossa. Muun muassa Suomen ja Yhdysvaltojen välisessä verosopimuksessa on huomioitu se, että Yhdysvallat verottaa myös Suomessa asuvia kansalaisiaan.¹²³

Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa suoritettavan veron johdosta voi toki aiheutua kaksinkertaista verotusta. Kuitenkin, kun Suomi jättää hyvittämättä tulon lähdevaltiona rajoitetusti verovelvollisen kaksinkertaisen verotuksen, ei Suomessa yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen voida katsoa olevan objektiivisesti lainkaan samanlaisessa tilanteessa. Rajoitetusti verovelvolliset eivät ole Suomessa velvollisia maksamaan veroja maailmanlaajuisista tuloistaan, vaan ainoastaan Suomesta saaduista tuloista. Lisäksi, jos Suomi tarjoaisi sisäisessä lainsäädännössään kaksinkertaisen verotuksen poistamisen mahdollisuuden rajoitetusti verovelvollisten Suomessa suoritettavasta verosta, asettaisi Suomi täällä asuvat verovelvolliset epäedullisempaan asemaan kuin rajoitetusti verovelvolliset. Tällöin Suomessa asuvat verovelvolliset olisivat velvollisia maksamaan veroa Suomesta saamastaan tulosta, mutta rajoitetusti verovelvollisten Suomessa määrättävä vero poistettaisiin.

Rajoitetusti verovelvollisen verotusmenettelyyn sovelletaan lakia rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978), eli rajoitetusti verovelvollisten verotus ei vastaa Suomessa yleisesti verovelvollisten verotusta menettelyltään.¹²⁴ Mikäli Suomi poistaisi rajoitetusti verovelvollisen kaksinkertaista verotusta Suomessa, edellyttäisi se myös laajempaa verojärjestelmän muutosta. Kysymys koskisi myös sitä, että verotettaisiinko rajoitetusti verovelvollisia lainkaan Suomessa.

4.3.3 EU:n perusvapauksien ja verotuksen neutraalisuuden toteutuminen

Arvioitaessa sitä, aiheuttaako jokin tilanne syrjintää, ei ulkomailla asuvien erilainen verotus ole sinällään kansalaisuuteen perustuvan EU-oikeuden tai OECD:n malliverosopimuksen mukaisen syrjintäkiellon rikkomista.¹²⁵ Yleiseen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen perustuva erilainen verotus on siis sallittua. Erilaista verotusta ei kuitenkaan sallita, jos yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen

¹²² HE 197/2009, s. 3

¹²³ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus vajaaverotus, Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen verosopimuksilla

¹²⁴ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 264

¹²⁵ Ks. esim. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015, s. 160

katsotaan olevan objektiivisesti tarkastellen samanlaisessa tilanteessa. Tällöin rajoitetusti verovelvollisen erilainen verotus voi olla syrjivää, jos se rajoittaa vapaata liikkuvuutta.¹²⁶

SEUT:n keskeinen tarkoitus on yhteismarkkinoiden luominen ilman rajoja ja verotusesteitä. SEUT:ia ei ole kuitenkaan laadittu erityisesti verotusta varten. Näin ollen kansallisen verolainsäädännön SEUT:n mukaisuuden arviointi tulee tehdä tulkinnalla, jossa lähtökohtana on se, että objektiivisesti tarkastellen samanlaisessa tilanteessa rajoitetusti ja yleisesti verovelvollista on verotettava samalla tavalla.¹²⁷ Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on yksi EU:n keskeisistä tavoitteista, mutta EU:ssa ei ole kuitenkaan ryhdytty yhdenmukaistamistoimenpiteisiin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Aiemmin voimassa olleen EY-sopimuksen 293 artiklan mukaan jäsenvaltioiden tuli ryhtyä neuvotteluihin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi yhteisön alueella, mutta tämän on todettu olevan lähinnä vain päämäärä ilman ehdottomia velvollisuuksia jäsenvaltioille.¹²⁸ EU-tuomioistuimen ratkaisussa *C-234/99 Nygård* on kuitenkin todettu, että kaksinkertaisen verotuksen poistaminen mahdollistetaan yhdenmukaistamalla kansallisia oikeusjärjestelmiä.¹²⁹

Yhteisiä kansainvälisiä sääntöjä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ei siis ole olemassa. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella tulonsaajan asuinvaltiolla ja tulon lähdevaltiolla ei siis ole velvollisuutta poistaa kaksinkertaista verotusta. EU-tuomioistuin on ratkaisussa *C-513/04 Kerckhaert ja Morres* ottanut kantaa siihen, että jäsenvaltion verottaessa asukkaitaan myös ulkomaisista tuloista jäsenvaltio ei saa harjoittaa syrjintää sen perusteella, onko tulot ansaittu ulkomailla vai kotimaassa.¹³⁰ Ratkaisussa todettiin kuitenkin, että EU:n perussopimusten vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset eivät sellaisenaan velvoita asuinvaltiota lieventämään kaksinkertaista verotusta, joka johtuu siitä, että veropohja jaetaan kahden jäsenvaltion välillä.¹³¹ Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ei siis sellaisenaan ole asuinvaltion velvollisuus, mutta asuinvaltiolla on velvollisuus olla syrjimättä ulkomailta peräisin olevia tuloja suhteessa kotimaasta peräisin oleviin tuloihin.

Arvioitaessa EU:n perusvapauden rajoittamista muiden kuin valtionverojen hyvittämättä jättämisessä ei tarvitse tehdä vertailua kotimaisen ja rajat ylittävän tilanteen välillä. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että pelkästään rajat ylittävän toiminnan rajoittaminenkin voi olla

¹²⁶ Malmgrén 2010b, s. 277

¹²⁷ Malmgrén 2010b, s. 279

¹²⁸ C-336/96 Gilly, kohta 23

¹²⁹ C-234/99 Nygård, kohta 38

¹³⁰ C-513/04 Kerckhaert ja Morres, kohta 19

¹³¹ C-513/04 Kerckhaert ja Morres, kohta 30

vapaan sijoittautumisoikeuden periaatteen vastaista.¹³² Useimmiten kansainvälinen toiminta kuitenkin vaikuttaa yrityksen tai konsernin kokonaisveroasteeseen. Tästä johtuen yritykset pohtivat sijoittautumistaan verotuksellisista syistä.¹³³ Koska kaikkia vaikutuksia ei voida poistaa verojärjestelmien harmonisoimattomuuden vuoksi, yritysten näkökulmasta sijoittautumispäätös on osaltaan myös optimointipäätös verotusratkaisujen suhteen.¹³⁴ Oletettavasti paikallisverojen hyvittämisen estävä säännös aiheuttaa sen, että Suomessa yleisesti verovelvollisen on vähemmän houkuttelevaa sijoittautua valtioon, jossa peritään paikallisveroja.

Arvioitaessa sitä, muodostaako tietty lainsäädäntö kielletyn sijoittautumisvapauden rajoituksen, tulee huomioida, että lainsäädäntö voidaan luokitella sijoittautumisvapauden rajoitukseksi pelkästään sillä perusteella, että se on omiaan rajoittamaan sijoittautumisvapautta toisiin jäsenvaltioihin. Lisäksi tulee huomioida, että sallitun erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa. Esimerkiksi ratkaisussa *C-319/02 Manninen* EU-tuomioistuin totesi, että Suomen myöntäessä verovapauden Suomesta saaduille osingoille, tulee tällainen etu myöntää myös toisesta jäsenvaltiosta saaduille osingoille. Voisiko siis paikallisverojen hyvittämättä jättäminen muodostaa sijoittautumisvapauden rajoituksen, sillä ulkomaisen veron hyvittämättä jättäminen tapahtuu tässä tilanteessa samasta tulosta määrätystä verosta? Paikallisverojen kohdalla vero eroaa pääsääntöisesti vain siinä suhteessa, että se maksetaan esimerkiksi kunnalle tai kaupungille valtion sijaan. Tällä verosääntelyllä on rajoittava vaikutus sellaisten yhtiöiden kannalta, jotka sijoittautuvat jäsenvaltioihin, joissa peritään paikallisveroja. Toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yrityksen voidaan katsoa myös objektiivisesti tarkastellen olevan tällöin samassa tilanteessa, kuin Suomessa toimivan yrityksen.

Jos katsotaan, että paikallisverojen hyvittämättä jättäminen muodostaa vapaan sijoittautumisoikeuden rajoituksen, voi rajoitus kuitenkin olla oikeutettu rule of reason -periaatteeseen perustuvan oikeuttamisperusteen nojalla. Rajoituksen tulee olla suhteellisuusperiaatteen ja vähimmän haitan periaatteen mukainen. Muun muassa verovalvonnan turvaaminen on ainakin periaatteellisesti hyväksytty EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä oikeuttamisperusteena.¹³⁵ Kuten ratkaisussa KHO 2004:12 käy ilmi, osavaltion ja kaupungin määräämät verot saattavat olla hyvityskelpoisia valtion verosta. Mikäli Suomi hyvittäisi myös näitä veroja, saattaisi Suomen olla hyvin vaikeaa valvoa sitä,

¹³² Helminen 2018, s. 90

¹³³ Malmgrén 2008, s. 1

¹³⁴ Kanniainen 1991, s. 97

¹³⁵ 120/78 Cassis de Dijon, Helminen 2018, s. 133

saako verovelvollinen nämä verot tuossa vieraassa valtiossa hyvitettyksi. Tällöin saattaisi aiheutua vajaaverotusta tai nollaverotusta, jota usein aiheutuu verojärjestelmien koordinoimattomuudesta.¹³⁶

Suomen valtion yksipuolisesti myöntämän hyvityksen rajaaminen vain vieraan valtion tuloveroon on myös selkeä ja suoraviivainen linjaus. Paikallisveroja saattaa olla hyvin monenlaisia, jolloin rajanveto saattaisi muodostua hyvin hankalaksi sen suhteen mikä on paikallisvero. Menetelmälain mukaista soveltamisalaltaan verosopimuksia kapeampaa verojen hyvityskelpoisuutta voidaan perustella myös sillä, että verosopimuksessa voidaan sopia vastavuoroisesti ja laajemmin hyvitettyjen verojen laajuudesta. Sisäisen kansallisen lainsäädännön tuskin oletetaan toimivan samalla tavalla kuin verosopimusten. Kuitenkin tässä suhteessa tulee huomioda se, että kiellettyä on sijoittautumisvapauden ulottuvuudeltaan vähäinenkin tai vähämerkityksinen rajoittaminen.¹³⁷

Menetelmälain ja pääsääntöisesti myös verosopimusten perusteella rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamasta tulosta suoritettava vero jätetään hyvittämättä. Kuten todettu, ei Suomessa yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen voida katsoa olevan objektiivisesti samanlaisessa tilanteessa, sillä yleisesti verovelvollinen maksaa Suomessa veroa maailmanlaajuisista tuloistaan ja rajoitetusti verovelvollinen vain Suomesta saamistaan tuloista. Tähän liittyy kuitenkin kysymys siitä, miten verotusoikeus jaetaan oikeudenmukaisesti valtioiden kesken, eli kuuluuko ensisijainen verotusoikeus asuinvaltiolle vai tulon lähdevaltiolle. Tämän myötä voidaan vastata kysymykseen siitä, tulisiko asuinvaltion vai lähdevaltion poistaa kaksinkertainen verotus.

EU-oikeudessa on perinteisesti pidättäydytty antamasta sääntöjä koskien sitä, minkä jäsenvaltion tulisi rajat ylittävässä tilanteessa poistaa kahden valtion päällekkäisestä verotuksesta johtuva kansainvälinen kaksinkertainen verotus.¹³⁸ Ratkaisussa *C-128/08 Damseaux* EU-tuomioistuin totesi, että jos osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamisvelvollisuus asetettaisiin asuinvaltiolle, tarkoittaisi tämä sitä, että tulon lähdevaltiolle annettaisiin etuoikeus osinkojen verottamiseen.¹³⁹ Ratkaisussa *C-67/08 Block* todettiin, että rajat ylittävän perinnön perintöveron laskemisessa ei ole syytä vähentää toisessa valtiossa samasta perinnöstä maksettua perintöveroa. Näin ollen vaikuttaisi siltä, että jäsenvaltiot ovat oikeutettuja päättämään siitä, keneltä jäsenvaltio poistaa kaksinkertaisen verotuksen, kunhan tilanteessa ei ole kyse kielletystä perusvapauksien rajoittamisesta tai syrjinnästä.

Ratkaisuissa *C-336/96 Gilly* ja *C-513/04 Kerckhaert ja Morres* on kuitenkin otettu kantaa verotustoimivallan jakamiseen jäsenvaltioiden välillä. Näissä ratkaisuissa EU-tuomioistuin totesi,

¹³⁶ Äimä 2017, s. 6

¹³⁷ C-170/05 Denkvit, kohta 50

¹³⁸ Nieminen 2010, s. 430

¹³⁹ C-128/08 Damseaux, kohta 32

että ”verotustoimivallan jakamiseksi on järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälisiä käytäntöjä ja OECD:n laatimaa mallisopimusta”.¹⁴⁰ Kansainvälisen vero-oikeuden järjestelmä perustuu näkemykselle, jonka mukaan yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen asemaa ei voida lähtökohtaisesti pitää samanlaisena.¹⁴¹ Valtioiden välisillä verosopimuksilla kavennetaan lähtökohtaisesti asuinvaltioperiaatteen mukaista sisäiseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta lähdevaltion hyväksi.¹⁴² Verosopimusten hyvitysmenetelmä on muotoiltu lähes poikkeuksetta siten, että asuinvaltiolla on velvollisuus hyvittää lähdevaltiossa peritty sopimuksen mukainen vero.¹⁴³ OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti esimerkiksi liiketulosta verotetaan vain siinä valtiossa missä yritys sijaitsee paitsi, jos yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta.¹⁴⁴

Eräs hyvitysmenetelmän poikkeuksellinen muoto on käänteinen hyvitys, jossa lähdevaltio hyvittää asuinvaltiossa perityn veron.¹⁴⁵ Kansainvälisessä vero-oikeudessa yleisesti hyväksytty sääntö kuitenkin on se, että lähdevaltiolla on ensisijainen oikeus verottaa lähdevaltiossa saatuja tuloja. Lähdevaltion verotusta voidaan perustella niin, että tulon lähdevaltio tarjoaa muun muassa infrastruktuurin ja omaisuuden suojan sekä muut edellytykset tässä valtiossa liiketoimintaa harjoittaville. Näin ollen lähdevaltio on oikeutettu osuuteensa myös ulkomaisista sijoituksista.¹⁴⁶ Toisaalta yritys kuitenkin nauttii asuinvaltionsa eduista oman asumisensa perusteella. Näin ollen yrityksen tulisi myös maksaa veronsa asuinvaltiolle.¹⁴⁷

Edellä esitetyt seikat vaikuttaisivat puoltavan sitä, että kansainvälisessä vero-oikeudessa pidetään oikeudenmukaisena tulon verottamista tulon lähteellä. Ratkaisuissa *Gilly* ja *Kerckhaert ja Morres* ei ole kuitenkaan muotoiltu mitään lopullista sääntöä verotusoikeuden jakamisesta asuinvaltion ja lähdevaltion kesken. Nykyisin EU:n ja OECD:n omaksumana periaatteena pidetään kuitenkin sitä, että yrityksiä pitäisi verottaa siinä valtiossa missä tuottoa saadaan aikaan.¹⁴⁸ Vaikuttaisi siltä, että rajoitetusti verovelvollisen kaksinkertaisen verotuksen poistamatta jättäminen ei sinällään aiheuta

¹⁴⁰ C-336/96 *Gilly*, kohta 31, C-513/04 *Kerckhaert ja Morres*, kohta 33

¹⁴¹ Vapaavuori 2003, s. 267

¹⁴² Rajamäki 2004, s. 398

¹⁴³ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

¹⁴⁴ OECD:n malliverosopimus, 7 artikla

¹⁴⁵ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

¹⁴⁶ Smit 2017, s. 68

¹⁴⁷ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 29–30

¹⁴⁸ Vogel 1998, s. 150, Smit 2017, s. 68

kiellettyä EU:n perusvapauden rajoitusta, ellei tilanteessa objektiivisesti tarkastellen aiheudu syrjintää.

EU-tuomioistuimen ratkaisuja tarkastelemalla käy ilmi ennen kaikkea se, että ratkaisukäytäntö ei anna kovin yleispäteviä tulkintaohjeita ja ratkaisujen soveltaminen käytännössä on hankalaa. Mahdolliset kiellettyjen EU:n perusvapauksien muodostumistilanteet ovat lähtökohdiltaan hyvin erilaisia. EU-oikeuden toteutumisen takaamiseksi onkin ehdotettu, että EU-tuomioistuimen tulisi analysoida enemmän kahden valtion välistä suhdetta ratkaisukäytännössään ja esittää, mitkä rinnakkaiset syrjimättömät kansallisten lainsäädäntöjen säännöt ovat hyväksyttäviä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Toisaalta EU-tuomioistuin ei voi kuitenkaan ryhtyä lainsäätäjäksi, vaan EU-tuomioistuimen tehtävänä on EU:n perussopimusten tulkinta.¹⁴⁹

4.4 Veron kohteena olevan tulon veronalaisuus Suomessa

Ulkomainen vero vähennetään menetelmälain ja verosopimusten mukaan Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta. Ulkomaista veroa ei voida hyvittää, jos veron kohteena oleva tulo ei ole Suomessa veronalaista.¹⁵⁰ Edellä esitetyssä KHO:n ratkaisussa 2010:7 A:n B Ltd:stä saaduista osingoista Liechtensteinissa suoritettua lähdeveroa ei voitu hyvittää Suomessa myöskään menetelmälain perusteella sen vuoksi, että A:n saama osinko ei ollut A:n *veronalaista tuloa*. Väliyhteisölain 4.2 §:n mukaisesti osakkaan ulkomaisesta väliyhteisöstä saama osinko tai muu voitonjako on veronalaista tuloa vain siltä osin kuin se ylittää määrän, joka on samana tai viitenä edellisenä verovuonna luettu tämän osakkaan veronalaiseksi väliyhteisötuloksi. Näin ollen A:n saama osinkotulo oli nimenomaisesti säädetty verovapaaksi tuloksi väliyhteisölailla.

KHO:n ratkaisussa 2010:7 merkityksellistä oli, että tulo ei ollut veronalaista Suomessa. Edellä esitetyn perusteella herää kysymys siitä, voidaanko veron *hyvityskelpoisuutta* ja veron *hyvittämättä jättämistä* menetelmälain *hyvityksen enimmäismäärän laskemisen* vuoksi arvioida erikseen. Menetelmälain 3 §:n mukaisesti hyvitetävän veron enimmäismäärä on Suomessa samasta tulosta suoritettujen verojen määrä. Näyttää siltä, että hyvityksen enimmäismäärän laskentaa ei ole tarvetta tehdä silloin, kun vero on jo lähtökohtaisesti hyvityskelvotonta Suomessa.

Suomessa tuloverotuksen lähtökohtana on laaja tulokäsite.¹⁵¹ Tuloverolain 29 §:n ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, jäljempänä elinkeinoverolaki) 4 §:n mukaisesti verovelvollisen kaikki tulot ja rahanarvoiset etuudet ovat veronalaista tuloa. Tuloverolain esitöiden

¹⁴⁹ Cerioni 2009, s. 544

¹⁵⁰ Viherkenttä 1993, s. 239

¹⁵¹ Kukkonen 2014, s. 132

perusteella veronalaista tuloa on kaikki tulo, ellei laissa nimenomaisesti toisin säädetä tai oikeus- ja verotuskäytännössä ei ole vakiintuneesti katsottu tulon jäävän tulokäsitteen ulkopuolelle.¹⁵² Elinkeinoverolain 6 §:ssä on lueteltu tulot, jotka eivät ole veronalaista tuloa ja lain esitöiden mukaisesti 6 §:n mukainen luettelo on otettu lakiin sen vuoksi, että tulokäsite ymmärrettäisiin laajaksi.¹⁵³ Näin ollen näyttäisi siltä, että mikäli tulo on nimenomaisesti säädetty verottomaksi Suomessa, ei tulosta maksettava vero ole myöskään hyvityskelpoinen menetelmälain perusteella. Tällöin kyseisestä tulosta ei myöskään peritä veroa Suomessa, joten kaksinkertaista verotusta ei aiheudu.

Ulkomaisen veron hyvittämättä jättäminen on ymmärrettävää silloin, kun tulo ei ole lainkaan verotettavaa Suomessa. Tällöin tulee kuitenkin huomata se, että tilannetta täytyy tarkastella erillään sellaisesta tilanteesta, jossa kansallisten verojärjestelmien eroista johtuen vero peritään ulkomailla toisessa muodossa erilaisesta veropohjasta. Kansallisten verojärjestelmien eroja käsitellään jäljempänä kappaleessa 5. Jos Suomi hyvittäisi ulkomaista veroa, vaikka täällä ei olisi maksettu kyseisestä tulosta veroa, voisi verovelvollinen kattaa ulkomaille maksettuja veroja Suomessa kertyneistä muista tuloistaan maksetuilla veroilla.¹⁵⁴

Verosopimuksellisissa tilanteissa voidaan sopia ulkomaisen veron hyvittämisestä silloin, kun Suomessa ei ole suoritettu vastaavaa veroa. Tällöin on kyse veronhuojennusperusteesta. Suomen solmimat verosopimukset saattavat edellyttää poikkeuksellisissa tapauksissa fiktiivistä hyvitystä, jolloin Suomi myöntää asuinvaltiona aina tietyn suuruisen hyvityksen eli veronhuojennuksen. Tällaista hyvitysmenetelmää sovelletaan lähinnä kehitysmaiden kanssa solmituissa verosopimuksissa ja tarkoituksena on tällöin houkutella ulkomaisia sijoittajia kehitysmaihiin.¹⁵⁵

Mikäli tulo ei ole veronalaista ulkomailla, mutta tulonsaaja on velvollinen suorittamaan samasta tulosta veroa Suomessa, jää verovelvollisen verorasitukseksi Suomessa suoritettavan veron määrä. Tässä tilanteessa ei aiheudu kansainvälistä kaksinkertaista verotusta ja ulkomaista veroa ei tällöin myöskään hyvitetä. Menetelmälain 3 §:n mukaisesti hyvitys myönnetään vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrästä. Tässäkin tilanteessa kyse olisi siitä, että jos Suomi hyvittäisi ulkomaista veroa enemmän kuin täällä on maksettava veroa, Suomi palauttaisi käytännössä verovelvolliselle ulkomaista veroa, jota ei ole maksettu Suomessa.¹⁵⁶

¹⁵² HE 200/1992, s. 32

¹⁵³ HE 172/1967, s. 6

¹⁵⁴ Malmgrén 2010, s. 170

¹⁵⁵ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

¹⁵⁶ Malmgrén 2010, s. 170

Jos Suomi on vapauttanut tietyn ulkomaantoiminnan verotuksesta, voidaan hyvittämättä jättämisen katsoa johtavan siinä mielessä neutraaliin lopputulokseen, että verovelvollisen maksettavaksi jää vieraassa valtiossa määrättävä vero. Tällöin ulkomaantoiminta tulee sellaisen verorasituksen kohteeksi kuin muidenkin toiminta tässä vieraassa valtiossa.¹⁵⁷ Tällöin verotuksen tuontineutraalisuuden periaate (CIN) toteutuu, sillä tulo on saman verorasituksen kohteena kuin samassa valtiossa muiden saama tulo. Sama lopputulos aiheutuisi, mikäli Suomi soveltaisi kyseisen tulon osalta vapautusmenetelmää kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmänä.¹⁵⁸

Mikäli kyse on yksiselitteisesti tilanteesta, jossa sama tulo ei ole Suomessa veronalainen, ei myöskään EU:n perusvapauksien rajoitusta tai kiellettyä syrjintää näyttäisi syntyvän. Objektiivisesti tarkastellen rajat ylittävästi toimivan verovelvollisen kanssa samassa tilanteessa olisivat muut Suomessa asuvat. Tällöin Suomi asettaisi muut Suomessa asuvat epäedullisempaan asemaan myöntämällä eräänlaisen veronhuojennuksen ulkomailta saatujen tulojen vuoksi. Menetelmälakia edeltäneen veronhyvityslain esitöissä todettiin, että veronhyvitykselle tarvitaan tarkat rajat sen estämiseksi, ettei vieraalle valtiolle maksettua veroa vähennetä täällä Suomesta saadusta tulosta määrättävästä verosta. Jos tällainen vähennys sallittaisiin, merkitsisi se lain tavoitteisiin sopimattoman, tukipalkkioon rinnastettavan edun myöntämistä.¹⁵⁹

4.5 Yhteenveto

Ulkomainen vero voidaan hyvittää Suomessa menetelmälain tai verosopimuksen perusteella. Menetelmälain ja verosopimuksen mukainen ulkomaisen veron hyvitys eroaa siinä suhteessa, minkälaista veroa voidaan hyvittää ja millä menetelmällä kaksinkertainen verotus poistetaan. Jotta ulkomaisia veroja voidaan hyvittää menetelmälain perusteella, tulee verovelvollisen, tulon ja tulosta suoritettun veron täyttää menetelmälain tai verosopimuksen mukaiset ehdot.

Menetelmälain ja verosopimusten mukaisesti ulkomaisen veron hyvittämisen edellytyksenä on se, että vieraassa valtiossa on suoritettu veroa *samasta tulosta vastaavalta ajankohdalta*. Mikäli sama verovelvollinen ei joudu suorittamaan veroa, ei juridista kaksinkertaista verotusta katsota edes syntyvän. Vastaavasti, kun juridisen kaksinkertaisen verotuksen katsotaan aiheutuvan vain samaan tuloon nähden, ei neutraalisuushäiriötä pitäisi aiheutua. Myös EU-oikeudessa kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen on katsottu syntyvän vain samaan verovelvolliseen ja samaan tuloon nähden.

¹⁵⁷ Kanniainen 1991, s. 97

¹⁵⁸ Terra – Wattel, s. 253–254

¹⁵⁹ HE 33/1981, s. 3–4

Menetelmälain mukaisesti hyvityskelpoisia ovat vieraalle *valtiolle* suoritettut verot. Näin ollen muun muassa paikallisviranomaisten määräämiä veroja ei voida hyvittää. Verosopimuksissa voidaan määrätä toisin ja myös muita kuin valtionveroja voidaan hyvittää. Hyvittämättä jättämisestä aiheutuu lopullinen kaksinkertainen verotus, mikäli paikallisveroja on määrätty samasta tulosta, josta Suomessa on suoritettava tuloveroa. Jos taas samaa toimintaa tai tuloa ei pidetä Suomessa veronalaisena, ei myöskään kaksinkertaista verotusta aiheudu.

EU-jäsenvaltioilla ei ole sellaisenaan velvollisuutta poistaa kaksinkertaista verotusta, joka johtuu kahden eri jäsenvaltion verotuksesta. Jäsenvaltioilla on kuitenkin velvollisuus olla syrjimättä ulkomailta peräisin olevia tuloja suhteessa kotimaasta peräisin oleviin tuloihin. Huomionarvoista on se, että pelkästään rajat ylittävän toiminnan rajoittaminenkin voi olla vapaan sijoittautumisoikeuden periaatteen vastaista eli rajat ylittävän ja kotimaisen tilanteen välistä vertailua ei tarvitse välttämättä tehdä. Hyvittämättä jättämisen myötä vieraaseen valtioon sijoittautuminen saattaa olla vähemmän houkuttelevaa. Hyvittämättä jättämistä voidaan kuitenkin perustella muun muassa verovalvonnan turvaamisella.

Menetelmälain mukaisesti vain *vieraaseen* valtioon suoritettut verot voidaan vähentää Suomessa suoritettavasta verosta. Sääntö liittyy siihen, että menetelmälain perusteella poistetaan vain Suomessa yleisesti verovelvollisten kaksinkertaista verotusta. Rajoitetusti verovelvollisen Suomessa suorittaman veron hyvittämättä jättämisen tilannetta tulee verrata siihen, että Suomessa asuvienkaan Suomesta saadun tulon verotusta ei poisteta. EU-oikeuden vastaista syrjintää aiheuttaa sellainen erilainen kohtelu, jossa objektiivisesti tarkastellen samassa tilanteessa olevia verotetaan eri tavoilla. Näin ollen hyvittämättä jättäminen ei näyttäisi aiheuttavan kiellettyä syrjintää tai perusvapauksien rajoitusta. Myöskin kansainvälisessä vero-oikeudessa vallitsevan näkemyksen mukaisesti tuloa voidaan verottaa ensisijaisesti tulon lähteellä.

5 Hyvittämättä jättämisen tilanteet kaksoisasumis- tai kvalifikaatiokonfliktin vuoksi

5.1 Kansallisten verojärjestelmien erot

Kaksinkertaista verotusta poistettaessa voidaan päätyä hankaliin tulkintakysymyksiin, kun erilaiset kansalliset yhteisöverojärjestelmät eroavat toisistaan. Suomessa tuloverotuksen rakenne sisältää kaksi perustekijää, veropohjan ja verokannan. Veropohja määrää missä laajuudessa tuloa voidaan verottaa, eli se miten rakentuvat veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotus.¹⁶⁰

¹⁶⁰ Torkkel 2014, s. 371

Menetelmälain 2 §:n mukaisesti kaksinkertainen verotus poistetaan vähentämällä vieraassa valtiossa suoritettu vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta. Jos veropohja on vieraassa valtiossa hyvin erilainen kuin Suomessa, ei veron perusteena olevaa tuloa tai toimintaa pidetä välttämättä Suomen tuloveron perusteena olevaa tuloa vastaavana, vaikka tilanteessa aiheutuu todellisuudessa juridinen kaksinkertainen verotus. Tällöin ulkomainen vero jää hyvittämättä ja myös kaksinkertainen verotus poistamatta.

Kaksinkertaiselta verotukselta välttyminen ei näin ollen ole esimerkiksi Suomessa verottoman tulon osalta aina niin yksiselitteistä. Suomessa verottoman toiminnan johdosta ulkomaisen veron hyvittämättä jättäminen saattaa liittyä eri eroavaisuuksiin verojärjestelmissä. Tällöin suoritettu vero ei vastaa Suomen verojärjestelmän käsitystä tuloverosta. Menetelmälain mukaisesti voidaan hyvittää myöskin vain tulosta määrättyä veroa, joten kaksinkertainen verorasitus voi jäädä verovelvolliselle, jos vieraassa valtiossa verotetaan esimerkiksi omaisuudesta. Tällöin ulkomailla veropohjana on omaisuuden nettoarvo. Oletettavasti kaksinkertainen verotus jää kuitenkin omaisuusveroa koskevassa tilanteessa syntymättä, jos tässä vieraassa valtiossa peritään omaisuudesta saadusta tulosta myös valtion tuloveroa ja omaisuusvero hyvitetään tämän valtion sisäisesti tuloverosta.¹⁶¹ Tällöin Suomi määrää tuloverolain 9.1 §:n mukaisesti yleisesti verovelvolliselle veron vieraasta valtiosta saadusta tulosta ja menetelmälain mukaisesti hyvittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettun veron.

5.2 Verosopimuksen vastaisesti perityt verot

OECD:n malliverosopimuksen 2 artiklassa määritellään verot, jotka kuuluvat verosopimuksen alaan. Malliverosopimuksen tulotyyppiartikloissa määrätään sopimusvaltioiden verotusoikeudesta kunkin tulotyyppin osalta. Verosopimusta sovellettaessa voidaan Suomessa hyvittää vain veroja, joita lähdevaltiolla on oikeus verosopimuksen mukaan periä. Suomella ei ole siis velvollisuutta poistaa kaksinkertaista verotusta, kun lähdevaltio on verosopimuksen vastaisesti perinyt esimerkiksi lähdeveroa tässä valtiossa saadusta tulosta.

Jos tulon lähdevaltio on perinyt verosopimuksen vastaisesti veroja, voi verovelvollinen yrittää tulon lähdevaltiossa hakea lähdevaltion kansallisten muutoksenhakusääntöjen mukaisesti verosopimuksen vastaisesti perityn veron poistamista. Jos Suomi on asuinvaltiona perinyt verosopimuksen vastaisesti veroja, voi verovelvollinen vaatia poistettavaksi verosopimuksen virheellisestä soveltamisesta johtuvaa verotusta verotusmenettelylain 61 §:n ja 62 §:n mukaisella oikaisuvaatimuksella.

¹⁶¹ Esimerkiksi Venäjällä peritään omaisuusveroa, joka kuitenkin hyvitetään siinä vaiheessa, kun omaisuudesta saadaan tuloa, ks. Penttilä et al 2001, s. 56–59.

Verovelvollinen voi toki pyrkiä hakemaan ulkomaisen veron hyvitystä Suomen kansallisten muutoksenhakusäännösten mukaisesti myös silloin, kun tulon lähdevaltio on perinyt verosopimuksen vastaisesti veron. Oletettavasti kuitenkin muutoksenhaun jälkeenkään ulkomaista veroa ei hyvitetä Suomessa, jos kyseessä on verosopimuksen vastaisesti peritty vero.¹⁶²

Myös verosopimustilanteissa ulkomainen vero voi jäädä hyvittämättä, kun kvalifikaatiokonfliktin vuoksi tulon samuuden vaatimuksen ei katsota täyttyvän.¹⁶³ Tällöin sopimusvaltiot soveltavat samaan tuloon verosopimuksen eri tulotyyppiartikloja ja toisessa sopimusvaltiossa tulo luonnehditaan erilaisesta oikeussuhteesta syntyväksi tuloksi kuin Suomessa.¹⁶⁴

Ratkaisussa KHO 2014:147 käsiteltiin Viron yhteisöverojärjestelmän mukaisen veron hyvittämiskelpoisuutta Suomessa. Tapauksessa A Oy oli velvollinen maksamaan Virossa yhteisöveroa siellä sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa suorittamien edustuskulujen, luontoisetujen ja lahjoitusten perusteella. Kiinteän toimipaikan nettotulos oli luettu A Oy:n veronalaiseksi tuloksi Suomessa. Tapauksessa oli tulkinnanvaraista, kuuluiko kyseinen yhteisövero Suomen ja Viron välillä voimassa olevan tuloverosopimuksen piiriin, sillä sopimuksen solmimisen jälkeen Viro oli uudistanut olennaisesti yhteisöverojärjestelmänsä. Uudessa järjestelmässä yhteisöveroa ei enää peritty yhtiön vuotuisten nettotulojen perusteella, vaan yhteisöveron perusteena ovat yhtiöstä ulos jaetut voitot, annetut luontaisedut, annetut lahjat ja maksetut edustuskulut.

Suomen yhteisöverojärjestelmässä menoja ei veroteta, ja lahjoista ja luontaiseduista verotetaan niiden saajaa eikä antajaa. Menetelmälain 3 §:n mukaisesti ulkomaisen veron hyvitys myönnetään vähentämällä vieraassa valtiossa saadusta *tulosta* suoritettu vero Suomessa suoritettavasta verosta. Suomen ja Viron välisen verosopimuksen 2 artiklan mukaisesti sopimuksen piiriin kuuluu Viron yhteisövero tai sen asemesta suoritettu vero. Verosopimuksen tulotyyppi- ja menetelmäartiklan perusteella Suomi oli velvollinen hyvittämään suomalaisen yhtiön Virossa olevasta kiinteästä toimipaikasta maksaman veron.

Viron erityislaatuisen yhteisöveron hyvittäminen on Suomen yhteisöverotuksessa ongelmallista. Ensinnäkin Viron yhteisövero ei niin sanottuna *menoverona* välttämättä edes soveltuisi Suomen ja Viron välisen verosopimuksen soveltamisalaan, joka koskee *tulon* ja varallisuuden verotusta.¹⁶⁵ Suomella ei olisi tällöin velvollisuutta hyvittää kyseistä veroa Suomen yhteisöverotuksessa. Toiseksi,

¹⁶² Malmgrén 2010, s. 171

¹⁶³ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälinen monenkertainen verotus ja sen poistaminen

¹⁶⁴ Ks. oikeussuhteen luonnehdinnasta esimerkiksi Koulu 2005, s. 97

¹⁶⁵ Sopimuksen koko nimi on ”Sopimus Suomen tasavallan ja Viron tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi”

vaikka vero soveltuisi verosopimuksen piiriin, voidaan tulkita, ettei kyseinen vero aiheuta kansainvälistä juridista kaksinkertaista verotusta. Virossa verotettavien erien osalta Suomessa on kyseessä eri verovelvollinen. Suomessa lahjoja ja luontoisetuja verotetaan niiden saajan käsissä. Virossa taas lahjat ja luontoisedut verotetaan näitä antavan yhtiön käsissä.¹⁶⁶

Toisaalta Viron yhteisöveron voidaan kuitenkin katsoa olevan yhteisöjen tulovero, joka peritään vasta siinä vaiheessa, kun varoja otetaan ulos yhtiöstä. Tällöin tämän veron voidaan katsoa olevan verosopimusten kattama tulovero. Silloin kysymyksessä on ainoastaan ajoitusero Suomen verotusajankohtaan nähden ja vero kuitenkin oikeuttaa hyvitykseen Suomen yhteisöverosta.¹⁶⁷ Myös KHO päätyi tähän lopputulokseen, ja näin ollen Virossa maksettu yhteisövero oli Suomen ja Viron välisen verosopimuksen soveltamisalaan kuuluva hyvityskelpoinen vero.

Ratkaisun KHO 2014:147 perusteella ilmenee se, että yhteisön tulovero voi tarkoittaa hyvin erilaista veroa toisen valtion verojärjestelmässä. Verosopimuksellisissa tilanteissa ongelma vaikuttaisi kulminoituvan siihen, mitä voidaan pitää verosopimuksessa tarkoitettuna verona. Oletettavasti OECD:n malliverosopimusta seuraavissa verosopimuksissa tulotyyppi- ja menetelmäartiklan perusteella epäselvää ei tulisi olla se, missä valtiossa ja millä menetelmällä kaksinkertainen verotus tulee poistaa. Ensin tulee kuitenkin päästä yhteisymmärrykseen siitä, mistä sopimuksen soveltamisalaan kuuluvasta tulotyyppistä on kyse. Jos verosopimusta ei ole tai se ei sovellu tilanteeseen, harkittavaksi tulee, täyttääkö suoritettu vero menetelmälain 3 §:n mukaiset hyvittämisen edellytykset veron, verovelvollisen ja ajankohdan samuudesta. On siis olemassa sellainen mahdollisuus, että kaksinkertainen verotus jää poistamatta, kun Suomi tulkitsee, että erilaisessa verojärjestelmässä suoritettu vero ei vastaa Suomessa suoritettua veroa.

Mikäli ratkaisussa KHO 2014:147 olisi päädytty siihen, että vero ei ole hyvittämiskelpoinen, ei verovelvolliselle tulisi välttämättä milloinkaan tilannetta, jolloin Viron yhteisövero voitaisiin hyvittää. Viro jatkaisi verojen perimistä jatkossakin yhtiön menoista, kun Suomi taas verottaisi yhtiötä sen tuloista. Tulkintaerot veron laadusta, verovelvollisesta tai veron samuudesta saattavat siis johtaa jatkuvaan kaksinkertaiseen verotukseen.

Sopimusvaltioiden tulkintaerimielisyydet verosopimusten eri artiklojen soveltamisesta voivat myös johtaa siihen, että ulkomainen vero jää hyvittämättä ja normaaleista kansallisista muutoksenhakukeinoista ei ole tällöin hyötyä. Mikäli Suomi katsoo, että Suomessa verotus on toimitettu verosopimuksen ja kansallisen lain mukaisesti, ei verotusta voida todennäköisesti

¹⁶⁶ Helminen 2016, s. 16–18

¹⁶⁷ Helminen 2016, s. 17–18

muutoksenhakukeinoin muuttaa. Kyse on tällöin myös kvalifikaatiokonfliktista. Tällöin esimerkiksi tulon lähdevaltion tulkinta katsotaan toisessa valtiossa virheelliseksi verosopimuksen soveltamiseksi.

Ratkaisussa KHO 2011:101 käsiteltiin tilannetta, jossa yhtiö sai Japanissa, Kiinassa ja Koreassa asiakkailtaan suorituksia yhtiön kehittämän tietokoneohjelman käyttöoikeuden perusteella. Näiden maiden kanssa tehtyjen verosopimusten mukaisesti suomalaisen yrityksen näistä maista saadusta liiketulosta verotetaan vain Suomessa. Japani, Kiina ja Korea olivat kuitenkin verottaneet yhtiötä sillä perusteella, että ne katsoivat yhtiön tulon verosopimuksen mukaiseksi rojaltiluoksi. KHO katsoi kyseiset tulot liiketuloiksi ja näin ollen Japaniin, Kiinaan ja Koreaan maksettua veroa ei voitu hyvittää verosopimuksen vastaisesti perittynä verona.

Kun kvalifikaatiokonfliktin takia katsotaan, että toinen sopimusvaltio on perinyt veron verosopimuksen vastaisesti, verovelvollinen voi pyrkiä vetoamaan verosopimuksessa olevaan viranomaisten keskinäistä sopimusmenettelyä koskevaan artiklaan. OECD:n malliverosopimuksen keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan 25 artiklan tarkoituksena on auttaa sopimusvaltioita ratkaisemaan sopimuksen soveltamisesta syntyviä ongelmia. Artikla soveltuu tilanteisiin, joissa verosopimusta tulkitaan eri tavalla sopimusvaltioissa.¹⁶⁸ Näin ollen esimerkiksi sopimusvaltioiden kansallisen lain tulkintaa ei tehdä verosopimuksen keskinäiseen sopimusmenettelyyn perustuen. Verovelvollinen voi myös pyrkiä vetoamaan verosopimuksen syrjintäkieltoartiklaan.¹⁶⁹ Tällöin toinen sopimusvaltio voi pyrkiä selvittämään sen, onko toinen sopimusvaltio rikkonut keskinäistä sopimusta syrjintäkiellon vastaisesti.¹⁷⁰ Käytännössä verovelvollisen tulee kääntyä asuinvaltionsa toimivaltaisen viranomaisen puoleen näissä asioissa.¹⁷¹

5.3 Kaksoisasumiskonflikti

Kansainvälinen juridinen kaksinkertainen verotus pystytään käytännössä poistamaan vain silloin, kun tulon lähdevaltio ja tulonsaajan asuinvaltio ovat yhteisymmärryksessä siitä, mikä on kyseisessä tilanteessa verovelvollisen asuinvaltio ja tulon lähdevaltio. Joskus kaksinkertaista verotusta syntyy sen vuoksi, että kaksi eri valtiota katsovat kumpikin omien kansallisten säännöstensä nojalla, että verovelvollinen on yleisesti verovelvollinen kyseisessä valtiossa.¹⁷² Tällöin henkilö on velvollinen maksamaan kummassakin valtiossa veroa maailmanlaajuisista tuloistaan.¹⁷³

¹⁶⁸ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari 2017, art. 25, kohta 7, Malmgrén 2010, s. 172

¹⁶⁹ OECD:n malliverosopimuksen 24 artikla

¹⁷⁰ Söderholm – Skurnik 1974, s. 183

¹⁷¹ OECD:n malliverosopimuksen 25 artikla, 1 kohta

¹⁷² Mehtonen 2001, s. 28

¹⁷³ Helminen 2002, s. 131

Yhteisö voidaan joissain tapauksissa katsoa asuvaksi kahdessa eri valtiossa. Oikeushenkilön asuinvaltio määritellään valtion sisäisen lainsäädännön perusteella ja erilaiset määrittelyperusteet voivat johtaa siihen, että yhteisön asuinvaltio katsotaan olevan useassa valtiossa. Jossakin valtiossa asuinvaltio voi muodostua muodollisin perustein, jolloin yhteisön kotipaikka määräytyy rekisteröintivaltion mukaan. Jotkut valtiot voivat sen sijaan katsoa, että asuinvaltio on siellä, missä oikeushenkilön tosiasiallinen johto sijaitsee.¹⁷⁴ Suomessa asuinpaikka määräytyy yleensä yhteisön rekisteröintivaltion mukaan ja käytännössä kotimaisena yhteisönä on pidetty yhteisöä, joka on perustettu tai rekisteröity Suomen lainsäädännön mukaan.¹⁷⁵ Näin ollen yhteisön kaksoisasumistilanne voi syntyä silloin, kun yhtiö on rekisteröity Suomessa, mutta sen johtopaikka on ulkomailla.

Kaksinkertainen verotus aiheutuu kaksoisasumiskonfliktitilanteesta siitä, että kumpikin valtio soveltaa asuinvaltioperiaatetta. Menetelmälaki ei toimi kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmänä, jos kaksinkertainen verotus aiheutuu muusta kuin asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteen yhtäaikaisesta soveltamisesta. Menetelmälaissa ei ole huomioitu lainkaan Suomesta saadun tulon osalta syntyvää kaksinkertaisen verotuksen poistamista (menetelmälain 1 §). Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen riippuu tällöin siitä, että poistaako verovelvollisen toinen asuinvaltio sisäisen lainsäädäntönsä perusteella kaksinkertaisen verotuksen Suomesta saadun tulon osalta.¹⁷⁶

Myöskään verosopimus ei toimi tyydyttävästi, jos sopimusvaltiot katsovat olevansa saman verovelvollisen asuinvaltio yhtä aikaa.¹⁷⁷ OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklan tie breaker -säännön perusteella kaksoisasumiskonflikti on kuitenkin ratkaistu yhteisöjen osalta määräämällä, että yhteisöllä voi olla vain yksi asuinpaikka. Yhteisön asuinpaikaksi on määritelty yhteisön tosiasiallisen johdon sijaintivaltio. Näin ollen verosopimustilanteissa kaksoisasumiskonfliktia ei pitäisi syntyä. Vaikka kahden valtion sisäisessä lainsäädännössä yhteisöllä voi olla asuinpaikka kahdessa eri valtiossa, verosopimusta sovellettaessa voi olla vain yksi asuinpaikka. Verosopimuksen tie breaker -säännöstä sovelletaan siis itsenäisesti ottamatta huomion kansallisia sääntöjä.¹⁷⁸ Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2003:33 katsottiin Pohjoismaiden välisen tuloverosopimuksen tie breaker -säännöksen perusteella, että Suomessa rekisteröidyn osakeyhtiön asuinvaltiona pidettiin Tanskaa, sillä käytännössä osakeyhtiön koko toiminta tapahtui Tanskassa. OECD:n

¹⁷⁴ Malmgrén 2008, s. 254

¹⁷⁵ Mehtonen 2001, s. 22–23, VM 2013, s. 65

¹⁷⁶ Helminen 2002, s. 131–132

¹⁷⁷ Helminen 2002, s. 132–133

¹⁷⁸ Cerioni 2012, s. 648

malliverosopimuksen kommentaarin mukaisesti kaksoisasumiskonflikti voidaan ratkaista myös sopimusvaltioiden keskinäisin sopimusneuvotteluin.¹⁷⁹

5.4 EU:n perusvapauksien ja verotuksen neutraalisuuden toteutuminen

Verotus on sijoittautumisoikeuden vastaista, kun se estää sijoittautumista toisiin EU-valtioihin ja rajoittaa rajat ylittävää toimintaa. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2014:147 tulkintaerot veron laadusta, verovelvollisesta tai veron samuudesta olisivat saattaneet johtaa siihen, että hyvittämättä jättäminen aiheuttaa sijoittautumisvapauden rajoituksen ja estää sivuliikkeen toiminnan Virossa. Hyvittämättä jättämisen seurauksia on siis tärkeää arvioida huomioiden verovelvollisen toiminta pidemmällä ajanjaksolla kansainvälisessä ympäristössä.

Kvalifikaatio- ja kaksoisasumiskonfliktissa kyse on siitä, että Suomi luonnehtii maksetun veron tai verovelvollisen asuinpaikan eri tavalla kuin toinen tilanteessa veroa perivä valtio. Kaksinkertainen verotus on seurausta yhtäaikaisesta kahden eri valtion ei-syrjivän lainsäädännön soveltamisesta.¹⁸⁰ Näissä tapauksissa ulkomaisen veron hyvittämättä jättäminen aiheuttaa neutraalisuushäiriön, kun rajat ylittävästi toimivalle verovelvolliselle aiheutuu huomattavasti ankarampi verorasitus verrattuna vain yhden valtion verokannan mukaiseen verorasitukseen. Näitä konflikteja syntyy ennen kaikkea siitä syystä, että kansalliset verojärjestelmät ovat harmonisoimattomia, ja että yhteisiä kansainvälisiä sääntöjä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ei ole olemassa. Olisi kuitenkin suotavaa, että valtiot laatisivat verosopimuksensa niin, ettei tulkintaepäselvyyksiä synny. Verosopimuksen verovelvollisille takaamat edut ovat vain näennäisiä eivätkä todellisia, jos verosopimuksen tulkintaepäselvyyksien vuoksi verosopimuksen takaamat edut jäävät verovelvollisilta saamatta.

Oletettavasti kaksoisasumis- ja kvalifikaatiokonfliktitilanteista aiheutuu verovelvolliselle myös merkittävästi hallinnollista raskautta, kun aluksi verovelvollinen pyrkii hakemaan ulkomaisen veron hyvitystä kummastakin valtiosta tuloksetta. Tämän jälkeen verovelvollinen pyrkii saattamaan asiansa asuinvaltionsa toimivaltaisen viranomaisen käsiteltäväksi. Rajat ylittävien tilanteiden myötä verotuksen toimittamiseen liittyviä menettelyllisiä seikkoja ja verovelvollisten oikeussuojaan liittyviä kehittämistarpeita voidaankin tarkastella entistä kriittisemmin.¹⁸¹

Taloudellista kahdenkertaisen verotuksen poistamista koskeva hyvitysmenetelmä on ollut esillä EU-tuomioistuimen ratkaisussa *yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08 Haribo*. Ratkaisussa eräänä käsiteltävänä asiana oli hyvitysmenetelmä vaihtoehtona vapautusmenetelmälle osinkojen

¹⁷⁹ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari 2017, 4 artikla, kohta 24.1

¹⁸⁰ Cerioni 2012, s. 649

¹⁸¹ Mehtonen 2001, s. 19

taloudellisen kahdenkertaisen verotuksen poistamismenetelmänä. Ratkaisussa todettiin, että pelkästään sitä seikkaa, että vapautusjärjestelmään verrattuna hyvitysjärjestelmästä aiheutuu verovelvollisille ylimääräisiä hallinnollisia rasituksia, ei voida pitää pääomien vapaan liikkuvuuden vastaisena erilaisena kohteluna. Hallinnollinen rasitus ei saa kuitenkaan olla liiallinen.¹⁸²

Verosopimustilanteissa kaksoisasumiskonflikti tulee siis ratkaista OECD:n malliverosopimuksen 4 artiklan 3 kohdan tie breaker -säännön mukaisesti ja kvalifikaatiokonflikti 25 artiklan keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan artiklan mukaisesti. Kun kaksinkertaista verotusta poistetaan verosopimuksettomassa tilanteessa, ei asianosaisilla valtioilla kuitenkaan ole nimenomaisesta säännöstä johtuvaa velvollisuutta selvittää konfliktitilannetta. Näin ollen verovelvollisen rasitukseksi saattaa jäädä lopullinen kaksinkertainen verorasitus.

Kaksoisasumis- ja kvalifikaatiokonfliktitilanteissa kaksinkertainen verotus aiheutuu nimenomaan kahteen eri valtioon sijoittautumisesta. Tässä tilanteessa ei voida kuitenkaan yksiselitteisesti sanoa sitä, kumpi valtio aiheuttaa sijoittautumisoikeuden vapauden rajoituksen, jos sellaisen katsotaan aiheutuvan. Kansallisen lainsäädännön johdosta ei kuitenkaan saa aiheutua sitä, että verotuksesta muodostuu EU-oikeuden mukaisesti syrjivää tai perusvapauksien vastaista johtuen tulkintaeroista verovelvollisen, tulon ja ajankohdan suhteen.

Viitaten EU-tuomioistuimen ratkaisuihin *C-336/96 Gilly* ja *C-513/04 Kerckhaert ja Morres*, voisivat valtiot pyrkiä selvittämään kvalifikaatiokonfliktitilanteen seuraten kansainvälisiä käytäntöjä ja OECD:n laatimaa mallisopimusta.¹⁸³ Muun muassa malliverosopimuksen 2 artiklassa on määritelty, että tulo- ja varallisuusveroina pidetään kaikkia kokonaistulon tai kokonaisvarallisuuden taikka tulon tai varallisuuden osan perusteella määrättyjä veroja, mukaan lukien arvonnousun, yrityksen maksamien palkkojen yhteismäärän ja irtaimen tai kiinteän omaisuuden luovutuksesta saadun voiton perusteella määrättyt verot. Malliverosopimuksen 4 artiklan mukaisesta tie breaker -säännöstä voisi olla myös hyötyä kaksoisasumiskonfliktissa. Näissä tilanteissa on hyvä huomata, että verovelvollisen asuinvaltio saattaa yksittäistapauksessa soveltaa kohtuullistamissäännöksiä tilanteeseen, jossa aiheutuisi muutoin lopullinen kaksinkertainen verotus.¹⁸⁴ Suomen lainsäädännössä on määräykset poikkeuksellisesta kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojentamisesta, kun verovelvollinen on joutunut maksamaan veroa ulkomailta saaduista tuloista, joita on verotettu myös Suomessa. (Verotusmenettelylain 89 §) Näin ollen kaksinkertainen verotus ei välttämättä jää poistamatta, vaikka

¹⁸² C-436/08 ja C-437/08 Haribo, kohta 91

¹⁸³ C-336/96 Gilly, kohta 31, C-513/04 Kerckhaert ja Morres, kohta 33

¹⁸⁴ Collin et al. 2017, s. 629

menetelmälain mukaisesti hyvitystä ei voida myöntää tai verosopimustilanteessa ei löydetä yhteisymmärrystä verosopimuksen soveltamisesta.

Kvalifikaatiokonflikti ja kaksoisasumiskonflikti vaikuttaisivat olevan vaikeimpia tilanteita ratkaista verotusoikeuden jakaminen valtioiden välillä, ja näin ollen poistaa lopullinen kaksinkertainen verorasitus. Vaikka verosopimuksissa on säännökset asuinpaikan määrittelystä ja keskinäisestä sopimusmenettelystä, voi yhteisymmärryksen löytäminen verosopimuksen oikeanlaisesta soveltamisesta silti olla vaikeaa. Lähtökohtaisesti minkään valtion sisäinen lainsäädäntö tuskin määrittelee esimerkiksi verovelvollisen asuinpaikkaa syrjivästi tai EU:n perusvapauksia rajoittavalla tavalla. Ongelma syntyy kahden eri valtion yhtäaikaisesta kansallisen lainsäädännön soveltamisesta. Näin ollen on melko lailla mahdotonta ottaa kantaa siihen, kumpi valtio soveltaa oikeanlaista määritelmää, ellei oteta kantaa valtion sisäiseen verojärjestelmään ja verotusvallan jakamiseen valtioiden välillä. Näyttäisi siltä, että kvalifikaatio- tai kaksoisasumiskonfliktissa vaarana on, että kaksinkertaista verotusta aiheutuu pitkällä aikavälillä, kun verovelvollinen jatkaa toimintaansa samalla tavalla kyseisissä valtioissa. Tällöin verovelvollisen toimintaedellytysten vuoksi olisi tärkeää, että konfliktitilanne ratkaistaan.

5.5 Yhteenveto

Kansallisten yhteisöverojärjestelmien erot voivat aiheuttaa muun muassa sen, että vieraassa valtiossa veron perusteena olevaa tuloa tai toimintaa ei pidetä Suomen tuloveron perusteena olevaa tuloa vastaavana, vaikka todellisuudessa verotetaan samaa tuloa. Tällöin verovelvolliselle saattaa aiheutua kaksinkertainen verorasitus, kun ulkomainen vero jää hyvittämättä.

Verosopimustilanteissa Suomessa voidaan hyvittää vain sellaisia veroja, joita tulon lähdevaltio saa verosopimuksen mukaisesti periä. Hyvittämättä jättämisestä saattaa aiheutua kaksinkertaista verotusta, mutta verovelvollinen voi pyrkiä sopimusvaltioiden kansallisten muutoksenhakukeinojen perusteella saamaan verosopimuksen vastaisesti perityn veron poistetuksi.

Verosopimustilanteissakin ulkomainen vero saattaa kvalifikaatiokonfliktin vuoksi jäädä tulkintaeroista johtuen hyvittämättä, jos sopimusvaltiot soveltavat samaan tuloon verosopimuksen eri tulotyyppiartikloja. Tällöin tulo luonnehditaan erilaisesta oikeussuhteesta syntyväksi tuloksi kuin toisessa valtiossa. Verovelvolliselle aiheutuu tällöin kaksinkertainen verotus, jos ulkomainen vero jää hyvittämättä. Kvalifikaatiokonfliktitilanteissa kansallisista muutoksenhakukeinoista on tuskin hyötyä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Näissä tilanteissa verovelvollinen voi kuitenkin pyrkiä vetoamaan verosopimuksen keskinäistä sopimusmenettelyä tai syrjintäkieltoa koskeviin säännöksiin. Näiden sääntöjen avulla sopimusvaltioiden tulisi voida kyetä ratkaisemaan konfliktitilanteet.

Toisinaan kaksinkertaista verotusta aiheutuu kaksoisasumiskonfliktista, eli siitä syystä, että kaksi eri valtiota katsovat kumpikin olevansa verovelvollisen asuinvaltio omien kansallisten sääntöjensä perusteella. Menetelmälaki ei toimi kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmänä kaksoisasumiskonfliktitilanteessa ja silloin ulkomainen vero jää hyvittämättä. Myöskään verosopimus ei toimi kaksinkertaisen verotuksen poistamisen osalta, jos sopimusvaltiot katsovat olevansa saman verovelvollisen asuinvaltio yhtä aikaa. Verosopimuksissa on kuitenkin tie breaker -sääntö, jonka perusteella kaksoisasumiskonflikti tulisi voida ratkaista. Näin ollen verosopimustilanteissa ulkomaisen veron ei pitäisi jäädä lopullisesti hyvittämättä kaksoisasumiskonfliktin vuoksi.

Hyvittämättä jättämisen seurauksia on tärkeää arvioida pitkällä aikavälillä. Kvalifikaatio- tai kaksoisasumiskonfliktissa kaksinkertaista verotusta saattaa aiheutua pitkällä aikavälillä, ellei konfliktia ratkaista esimerkiksi valtioiden välisellä keskinäisellä sopimusmenettelyllä. Näitä konfliktitilanteita syntyy kansallisten verojärjestelmien harmonisoimattomuudesta. Konfliktitilanteita vaikuttaisi olevan hankalaa ratkaista ja konfliktitilanteista saattaa aiheutua myös hallinnollista rasitusta verovelvolliselle.

EU-oikeuden soveltaminen konfliktitilanteisiin on myös hankalaa. Konfliktitilanteissa ei voida yksiselitteisesti määritellä sitä, kumpi valtio aiheuttaa konfliktitilanteen, sillä konfliktitilanteet aiheutuvat kahden erilaisen verojärjestelmän soveltamisesta. Joissain tilanteissa verovelvollisen asuinvaltio voi myös poistaa kaksinkertaisen verotuksen kansallisilla kohtuullistamissäännöksillä, joten kaksinkertainen verotus ei välttämättä jää verovelvollisen lopulliseksi rasitukseksi, vaikka konfliktitilannetta ei saataisi ratkaistua.

6 Hyvittämättä jättämisen tilanteet hyvityksen enimmäismäärän laskemisen vuoksi

6.1 Hyvityksen enimmäismäärä ja käyttämätön hyvitys

Menetelmälain mukaisesti hyvitysmenetelmää sovellettaessa vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavista veroista vähennetään vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrä. Menetelmälain 3.4 §:n mukaan vieraassa valtiossa suoritettut verot hyvitetään Suomessa samasta tulosta suoritettavista veroista *näiden suhteessa*. Menetelmälain 4.1 §:n mukaan hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Vieraassa valtiossa maksetut verot hyvitetään menetelmälain mukaan *normaalihyvityksen periaatetta*

noudattaen, eli ulkomainen vero hyvitetään ainoastaan siltä osin kuin samasta tulosta on suoritettava Suomessa veroa.¹⁸⁵

Menetelmälain 4.2 §:n mukaisesti hyvityksen enimmäismäärä lasketaan yhteisöjen verotuksessa *tulolähteittäin*. Ulkomaisen veron hyvitys on enintään yhtä suuri osa tulolähteen tulosta täällä suoritettavasta verosta kuin vieraista valtioista saatujen tulojen yhteismäärä on tulolähteen tulosta. Näitä suhdelukuja laskettaessa katsotaan tuloiksi määrät, jotka saadaan, kun tuloista vähennetään tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot.

Jos vieraassa valtiossa suoritettua veroa ei voida menetelmälain hyvityksen enimmäismäärää koskevien säännösten puitteissa hyvittää kokonaisuudessaan, syntyy verovelvolliselle käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys menetelmälain 5 §:n mukaisesti.

Hyvityksen määrän laskentatapa voidaan ilmaista matemaattisen kaavan muodossa seuraavalla tavalla.¹⁸⁶

Hyvityksen enimmäismäärä =

$$\frac{\text{Vieraasta valtiosta saadut tulot} - \text{tulonhankkimismenot} - \text{korot}}{\text{Tulolähteen tulo} - \text{tulonhankkimismenot} - \text{korot}} \times \text{Suomen vero}$$

Hyvityksen enimmäismäärän laskemista ja käyttämättömän hyvityksen muodostumista voidaan kuvata myös alla olevan taulukon avulla.¹⁸⁷

Taulukko 1

	Tulo	Vero	Veroprosentti
Valtio 1	200	30	15 %
Valtio 2	500	175	35 %
Suomi	1000	-	-
Tulolähteen tulo Suomessa yhteensä	1700	340	20 %
Hyvitettävän veron enimmäismäärä (700/1700)	41 %	139,40	
Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys		65,60	

Taulukossa 1 ulkomailta saatujen tulojen määrä on $200 + 500 = 700$. Hyvityksen enimmäismääräksi Suomessa suoritettavasta verosta muodostuu 41% suhdeluvun ulkomaiset tulot / kaikki tulolähteen tulot ($700 / 1700 = 0,41$) mukaisesti laskettuna.

¹⁸⁵ HE 76/1995, s. 11

¹⁸⁶ Kaava esitetty esimerkiksi Nykäsen (2012) artikkelissa sivulla 2.

¹⁸⁷ Taulukko on esitetty Malmgrén 2010, s. 173. Alkuperäisestä taulukosta muutettu yhteisöveroprosentin määrä.

Hyvityksen enimmäismäärä on tämä suhdeluku kerrottuna Suomessa suoritettavalla verolla ($41\% \cdot 340 = 139,40$). Käyttämättömän hyvityksen määräksi muodostuu ulkomaille maksettujen verojen kokonaismäärän Suomeen maksetun veron ylittävä osuus ($175 + 30 - 139,40 = 65,60$).

Käyttämättömät ulkomaisen veron hyvitykset voidaan menetelmälain 5 §:n mukaan hyvittää seuraavana viitenä verovuotena. Hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta seuraavalta viideltä verovuodelta *samaan tulolähteeseen* kuuluvasta tulosta Suomessa määrättävistä veroista. Menetelmälain 5 §:n mukaan käyttämättömät hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet. Käyttämättömien ulkomaisten verojen hyvityksen vähentämisen jälkeen vähennetään samalta verovuodelta hyvitettyjen ulkomaisten verojen määrä. Näin ollen siis aikaisempien vuosien käyttämättömät hyvitykset vähennetään ennen verovuoden ulkomaisen veron hyvitystä.¹⁸⁸ Myös väliyliteisötulosta tehtävän ulkomaisen veron hyvittämisen enimmäismäärän laskentatavan vuoksi syntynyt käyttämätön hyvitys voidaan vähentää verovelvollisen vaatimuksesta seuraavana viitenä verovuotena (väliyliteisölain 6 §).

Menetelmälaissa on korko-rojaltidirektiivin ja osinkotulon osalta säädetty poikkeus. Menetelmälain 4.4 §:n mukaan sen estämättä, mitä hyvityksen enimmäismäärästä on säädetty, voi korko-rojaltidirektiivin mukaisten korkojen osalta hyvitys olla suurempi kuin Suomessa suoritettavien verojen määrä. Lisäksi menetelmälain 3.1 §:n mukaisesti osinkotulosta ulkomailta peritty lähdevero hyvitetään osingon kokonaismäärän osalta eikä ainoastaan siltä osin kuin vero kohdistuu Suomessa veronalaiseen tuloon. Tämä säännös johtuu siitä, että osingot ovat osittain verovapaita Suomessa. Mikäli hyvitystä ei myönnettäisi osingon kokonaismäärältä, osa ulkomaisesta lähdeverosta jäisi hyvittämättä, vaikka Suomessa suoritettu vero olisi korkeampi. Osinkojenkaan osalta hyvitys ei voi ylittää samasta tulosta Suomessa suoritettavan veron määrää.¹⁸⁹

6.2 Ulkomaisen veron hyvittämättä jääminen normaalihyvityksen periaatteen vuoksi

Menetelmälain mukainen hyvitysmenetelmä toimii normaalihyvityksen periaatteella, sillä menetelmälain 4.1 §:n mukaisesti hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Normaalihyvityksen periaatteen mukaisesti, jos tulon lähdevaltio on suoritettu samasta tulosta enemmän veroa kuin asuinvaltioon, hyvittää asuinvaltio vain sen verran veroa, mitä asuinvaltioon on suoritettu.¹⁹⁰

¹⁸⁸ HE 197/2009, s. 1

¹⁸⁹ HE 210/2004, s. 1–2

¹⁹⁰ HE 76/1995, s. 14

Normaalihyvityksen periaatteesta johtuen ulkomaille suoritettu vero voi ylittää Suomessa myönnettävän hyvityksen enimmäismäärän silloin, kun verokanta samasta tulosta on tulon lähdevaltiossa korkeampi kuin Suomessa.¹⁹¹ Tällöin Suomi verottaa samaa tuloa pienemmällä veroprosentilla ja myös veron määrä muodostuu pienemmäksi. Tällöin verovelvollisen kokonaisverorasitukseksi jää ulkomaan verokannan suuruinen verorasitus. Ulkomaista veroa jää hyvittämättä Suomeen maksetun veron määrän ylittävä osa ulkomaisesta verosta. Jos taas vieraan valtion verokanta on alhaisempi kuin Suomessa, voidaan verovelvolliselle hyvittää koko ulkomaille maksetun veron määrä. Tällöin verovelvollisen lopulliseksi verorasitukseksi jää Suomen verokannan suuruinen verorasitus.¹⁹²

Kun Suomi hyvittää vain Suomessa suoritettavan veron määrän osuuden ulkomaisesta verosta, ei hyvittämättä jättämisen tilanne johda kaksinkertaiseen verotukseen. Kun ulkomailla veroprosentti on korkeampi, joutuu verovelvollinen vain korkeamman verorasituksen kohteeksi kuin asuinvaltiossa samasta tulosta veroa suorittavat muut verovelvolliset. Jos Suomi verottaa korkeammalla veroprosentilla kuin tulon lähdevaltio, ei vieraaseen valtioon suoritettavan veron ylittävän osan hyvittämättä jättäminen näyttäisi myöskään johtavan kaksinkertaiseen verotukseen. Tällöin verovelvollinen joutuu ainoastaan korkeamman verorasituksen kohteeksi kuin muut verovelvolliset tulon lähdevaltiossa.

Ulkomainen vero voi ylittää hyvityksen enimmäismäärän myös silloin, kun verovelvollisen tulolähteen tulo on Suomessa tappiollinen tai verovelvollisen verotettava tulo on Suomessa pienempi kuin ulkomailla.¹⁹³ Ulkomaisen veron hyvittäminen on veron maksuunpanoon liittyvä toimenpide, ja kaikki verotuksessa maksuunpanoa edeltävät vaiheet, kuten esimerkiksi tappioiden vähentäminen toteutetaan normaaliin tapaan myös silloin, kun ulkomaisen veron hyvitys tulee sovellettavaksi.¹⁹⁴ Myös aikaisemmilta vuosilta vahvistettu tappio vähennetään ennen hyvityksen enimmäismäärän laskentaa.¹⁹⁵ Näin ollen tulolähteessä vähennettävä tappio alentaa hyvityksen enimmäismäärää ja osa ulkomaisesta verosta jää tällöin hyvittämättä. Hyvitys jää saamatta kokonaan silloin, kun verovelvolliselle ei jää verotettavaa tuloa Suomessa tai tulolähteen tulo on Suomessa tappiollinen.¹⁹⁶

¹⁹¹ HE 197/2009, s. 3, Verohallinnon internet-sivut, Yritysten ulkomaan tulojen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa

¹⁹² Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

¹⁹³ HE 197/2009, s. 3, Verohallinnon internet-sivut, Yritysten ulkomaan tulojen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa

¹⁹⁴ Viherkenttä 1993, s. 239

¹⁹⁵ Ratkaisussa KHO 2011:45 vahvistettiin tämä periaate.

¹⁹⁶ HE 76/1995, s. 14, HE 197/2009, s. 3, Verohallinnon internet-sivut, Yritysten ulkomaan tulojen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa

Jos ulkomaisen veron hyvitys jää saamatta siitä syystä, että verovelvollisella ei ole verotettavaa tuloa tulolähteessä vähennettävien tappioiden vuoksi, aiheutuu verovelvolliselle tietyllä tavalla epäoikeudenmukainen tilanne. Tällöin verovelvollinen ei maksa Suomessa veroa aikaisempien vuosien vahvistettujen tappioiden vuoksi, mutta toisaalta verovelvollisen ulkomaille samasta tulosta suorittamaa veroa ei huomioida. Verovelvollinen ei siis voi hyödyntää tappiota ja ulkomaisen veron hyvitystä samanaikaisesti, vaikka muutoin verovelvollisella olisi mahdollisuus vähentää nämä verotuksessaan. Jos tappio syntyy samana verovuonna kuin vieraaseen valtioon maksetaan veroa, vähentää vieraasta valtiosta saatu tulo myös muodostuvan tappion määrää.¹⁹⁷

Verovelvollisen verotettava tulo voi muustakin syystä kuin tappioiden vähentämisen vuoksi olla Suomessa pienempi kuin ulkomailla ja tämän myötä ulkomainen vero ylittää hyvityksen enimmäismäärän. Menetelmälain 4.3 §:n mukaisesti enimmäismäärää koskevissa laskelmissa luetaan vieraasta valtiosta saaduiksi ainoastaan Suomessa veronalaiset tulot, joista on vieraassa valtiossa maksettava menetelmälain mukaan hyvitettävää veroa. Vaikka kyseinen tulo olisi verotettava tulon lähdevaltiossa, ei tätä tuloa voida huomioida hyvityksen enimmäismäärän laskentatavassa, jos tulo ei ole veronalainen Suomessa.¹⁹⁸ Esimerkiksi Suomessa lähdeverosta vapaat korkotulot eivät voi tulla otetuiksi huomioon enimmäismäärälaskelmassa.¹⁹⁹ Käyttämättömän hyvityksen ulkopuolelle jäävät kokonaan hyvityskelvottomat verot samalla tavalla kuten ne jäävät hyvityksen enimmäismäärän laskennan ulkopuolelle.

6.3 Enimmäismäärän laskemisen perusteena olevat tulot

Hyvityksen enimmäismäärän laskennassa olennainen merkitys on sillä, mitä tuloeriä laskelmassa voidaan yhdistää. Menetelmälain mukaisesti hyvityksen enimmäismäärä lasketaan yhteisöjen verotuksessa *tulolähteittäin*. Mitä enemmän erilaisia tuloja voidaan yhdistää samaan koriin, mahdollistaa se sitä laajemmin hyvityksen verovelvolliselle.²⁰⁰ Yhteisöjen verotuksessa tulot jaetaan nykyisin elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan tulolähteisiin ja näissä tulolähteissä verotettava tulo lasketaan eri tuloverolakien mukaan.²⁰¹ Muun toiminnan tulolähteen tuloja ovat esimerkiksi passiivisten osakesijoitusten tulot, jotka eivät täytä elinkeinotoiminnan merkkejä.²⁰²

¹⁹⁷ Daurer – Tühler 2010, s. 563

¹⁹⁸ Niskakangas 1983, s. 149

¹⁹⁹ HE 76/1995, s. 14

²⁰⁰ Viherkenttä 1995, s. 250

²⁰¹ Myrsky – Malmgren 2014, s. 82–83

²⁰² VM 2013, s.42–43

Tulolähdejaossa keskeistä on, että verovelvollisen varat ja velat sekä tulot ja menot kohdistetaan omiin tulolähteisiinsä. Tietyn tulolähteen tappio on vähennettävissä vain saman tulolähteen sisällä.²⁰³

Syksyllä 2018 on annettu hallituksen esitys edellä esitetyn tulolähdejaon uudistamisesta. Esitettyjen lakimuutosten myötä elinkeinotoiminnan tulolähteen ja muun toiminnan tulolähde yhdistettäisiin siten, että yhteisöjen verotettava tulo laskettaisiin pääsääntöisesti elinkeinoverolain nojalla. Lakimuutosten olisi tarkoitus tulla voimaan heinäkuussa 2019.²⁰⁴ Tulolähteiden yhdistäminen yksinkertaistaisi yhteisöjen verotettavan tulon laskentaa, sillä jatkossa yhteisöjen ei tarvitsisi enää jaotella tulostaan liiketoimintansa tuloihin ja muun toiminnan tuloihin.²⁰⁵ Hallituksen esityksen mukaan yhteisöjen kaikkeen toimintaan maataloutta lukuun ottamatta sovellettaisiin elinkeinoverolakia, vaikka niiden harjoittama muu toiminta ei olisi elinkeinotoimintaa.²⁰⁶

Ulkomaisen veron hyvityksen tulolähdekohtaisuutta on perusteltu esimerkiksi sillä, että myös tappioiden vähennysoikeus on tulolähdekohtainen.²⁰⁷ Tulolähteen käsitettä pidetään kuitenkin kansainvälisessä tarkastelussa harvinaisena ja yhteisöverotukseen ei tavallisesti sisälly tulolähdettä vastaavaa käsitettä muualla kuin Suomessa.²⁰⁸ Näyttäisi siltä, että tulolähdejaon poistaminen selkeyttäisi myös menetelmälain mukaista hyvityksen enimmäismäärän laskemista, sillä jatkossa yhteisöitä verotettaisiin pääsääntöisesti vain elinkeinotulon tulolähteessä.²⁰⁹ Ennen tulevaa muutosta aiheutuneet käyttämättömät hyvitykset voitaisiin hyvittää elinkeinotulolähteessä, joten verovelvollisille ei aiheudu myöskään käyttämättömien hyvitysten menetyksiä.²¹⁰

Mikäli ulkomailla verotettua tuloa verotettaisiin nykyisin Suomessa esimerkiksi osittain elinkeinotulolähteen tulona ja osittain muun toiminnan tulolähteen tulona, olisi tällä hyvityksen laskemistavan kannalta merkitystä. Tällöin hyvitys laskettaisiin erikseen elinkeinotoiminnan tulolähteessä ja muun toiminnan tulolähteessä. Mikäli ulkomaista tuloa kuitenkin pidetään Suomessa veronalaisena, olisi eri tulolähteessä verottamisella merkitystä pitkälti vain laskemistavassa, sillä yhteisöjen verokanta on Suomessa sama kaikissa tulolähteissä.²¹¹ Muun muassa menojen vähennyskelpoisuus on joissain määrin eriävä elinkeinoverolain ja tuloverolain mukaan, mutta hyvityksen enimmäismäärän lopputulos on oletettavasti melko saman suuruinen, vaikka hyvitystä

²⁰³ Ossa 2017, s. 29

²⁰⁴ HE 257/2018, s. 1–2

²⁰⁵ Valtiovarainministeriö (vm.fi), Yhteisöjen verotus yksinkertaistuu – tulolähdejako poistuu

²⁰⁶ HE 257/2018, s. 22

²⁰⁷ HE 197/2009, s. 5

²⁰⁸ HE 257/2018, s. 12

²⁰⁹ Maatalouden tulolähde säilytetään kuitenkin tulolähdejaon muutoksen myötä.

²¹⁰ HE 257/2018, s. 28

²¹¹ Ks. osakeyhtiön ja osuuskunnan verokannasta esim. Verohallinnon internet-sivut, Tuloverotus – osakeyhtiö ja osuuskunta

laskettaisiin eri tulolähteissä. Lopputulos muuttuisi merkittävästi siinä tapauksessa, että jokin tulolähde olisi verovelvolliselle tappiollinen. Mikäli tulolähteen tulo muodostuu tappiolliseksi, ei hyvitystä voida menetelmälain enimmäismäärää koskevien säännösten perusteella myöntää.²¹² Tällöin elinkeinotoiminnan tulolähteessä muodostuu verovelvolliselle kuitenkin käyttämätön hyvitys.

Hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa huomioidaan laskemassa tulot sen mukaisesti, mitä pidetään Suomen lainsäädännön verotettavana tulona. Suomen ja tulon lähdevaltion veropohjien eroavaisuudet sekä mahdollinen vahvistettujen tappioiden vähentäminen voivat aiheuttaa epäselvyyksiä sen suhteen, mitä tuloja laskelmaan voidaan sisällyttää.²¹³ Mikäli joitain ulkomaisia tuloja jää pois hyvityksen enimmäismäärän laskennasta, vähentää se hyvityksen enimmäismäärää. KHO:n ratkaisussa 2014:159 käsiteltiin näitä laskelmaan sisällytettäviä tuloja. Tapauksessa Suomessa yleisesti verovelvollinen yhtiö oli saanut liiketuloa Isossa-Britanniassa, Virossa sekä muualla olevista kiinteistä toimipaikoista. Yhtiö oli maksanut liiketulosta veroa Suomessa sekä kiinteiden toimipaikkojen sijaintivaltioissa. Ison-Britannian kiinteän toimipaikan positiivisesta tuloksesta ei ollut kuitenkaan kertynyt sinne maksettavaa tuloveroa kiinteän toimipaikan aikaisempien tappioiden vähentämisen jälkeen. Myöskään Viron osalta positiivisesta tuloksesta ei maksettu veroa, koska tuloa ei vielä kotiutettu pääliikkeelle.

KHO katsoi, että kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (menetelmälain) 4 §:n 3 momentin säännöstä on tulkittava siten, että hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa vieraasta valtiosta saatuna tulona voidaan ottaa huomioon myös sellaiset veronalaiset tulot, joista voi periaatteessa tulla suoritettavaksi veroa ulkomailla, vaikka vieraan valtion veroa ei konkreettisesti suoritettu sinä verovuonna, jolloin tulo verotetaan Suomessa. Tulot lasketaan yhdenmukaisella tavalla Suomen lainsäädännön mukaan. Tällöin ei ole merkitystä sillä seikalla, että jossain valtiossa lopullista veroa ei ole maksettu sen vuoksi, että tuossa valtiossa veron maksuunpano on lykätty, kunnes tulo siirretään pääliikkeelle. Myös Isosta-Britanniasta saatu tulo tuli sisällyttää laskelmaan, vaikka tappioiden vähentämisen vuoksi tulosta ei maksettu veroa.

KHO:n ratkaisua voidaan pitää oikeudenmukaisena siitä syystä, että muutoin Virossa muodostunutta nettotulosta ei voitaisi milloinkaan sisällyttää hyvityksen enimmäismäärän laskelmaan, ellei näin tehtäisi juuri sinä vuonna, jolloin positiivinen tulos on muodostunut. Ison-Britannian tulojen sisällyttämisen osalta perusteluina käytettiin lain sanamuotoa ja lain esitöissä esitettyä

²¹² HE 197/2009, s. 3

²¹³ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, artikla 23 A ja 23 B, kohta 65

laskuesimerkkiä, jonka perusteella edellisvuoden tappiot eivät vähennä enimmäismäärän laskennassa huomioitavan tulon määrää. Hallintoneuvos Timo Viherkenttä esitti kuitenkin ratkaisun osalta lausunnon, jonka mukaan tappioiden vähentämättä jättäminen laskelmassa vastaa menetelmälain esitöitä ja on asianmukaista, mutta ”tulkinta on kuitenkin johdonmukainen vain, jos tappio otetaan jo tappiovuonna huomioon vieraista valtioista saatujen tulojen yhteismäärää vähentävänä eränä hyvityksen enimmäismäärää tuolloin laskettaessa”.²¹⁴

Vaikuttaisi siltä, että ulkomaisten tappioiden vähentämisen osalta sääntöjen tulkinnassa sovellettaisiin verovelvollisen suosimisen periaatetta. Viherkentän lausunnon perusteella on pääteltävissä, että vieraassa valtiossa vähennettävät aikaisempien vuosien tappiot eivät vähennä vieraista valtioista saatujen tulojen määrää hyvityksen enimmäismäärän laskennassa. Nykyisin hyvityksen enimmäismäärää ei enää lasketa maakohtaisesti, vaan useasta vieraasta valtiosta saatu tulo lasketaan yhteen, kun selvitetään hyvityksen enimmäismäärää.²¹⁵ Koska hyvitystä ei lasketa maakohtaisesti, korottaa aiempien vuosien tappioiden vähentämättä jättäminen hyvityksen määrää muista vieraista valtioista suoritetuista ulkomaisista veroista. Tämä on verovelvollisen kannalta edullista.

Menetelmälain mukaista hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa tarkastelu kohdistetaan nettotuloihin. Myös vieraasta valtiosta saatu nettotulo määritetään Suomen lainsäädännön sallimilla perusteilla.²¹⁶ Ulkomailta saadun tulon ja kaiken tulolähteen tulon suhdelvussa tuloiksi katsotaan määrät, jotka saadaan vähentämällä tuloista niiden hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot.²¹⁷ Nettotulojen laskemista Suomen lain perusteella ei ole mainittu menetelmälaissa, mutta syynä tähän on se, että Suomessa sovelletaan Suomen omia verolakeja, ellei toisin ole määrätty.²¹⁸ Esimerkiksi taulukossa 1 valtiosta 1 saatu tulo 200 on tuloa, josta on vähennetty Suomen lainsäädännön mukaisesti tulon hankkimisesta aiheutuneet menot ja korot.

Menetelmälain 4.2 §:n perusteella on ymmärrettävissä, että jos jokin meno kohdistuu osittain Suomesta ja osittain ulkomailta saatuun tuloon, tulee tämän menon kohdistaminen jakaa ulkomaiselle ja Suomesta saadulle tulolle laskettaessa ulkomaisen tulon ja verovelvollisen kokonaistulon suhdetta.²¹⁹ Tuloverolaissa ja elinkeinoverolaissa on säännökset menojen vähennyskelpoisuudesta sekä tulon ja menon jaksottamisesta. Menojen kohdentaminen ulkomailta saatuun tuloon vaikuttaisi

²¹⁴ Lain esitöiden osalta tässä viitataan hallituksen esitykseen 197/2009.

²¹⁵ HE 197/2009 s. 6

²¹⁶ HE 76/1995, s. 24

²¹⁷ Malmgrén 2010, s. 173

²¹⁸ Niskakangas 1983, s. 149

²¹⁹ Nykänen 2012, s. 151

kuitenkin olevan pitkälti sääntelemätöntä ja tässä tapauksessa hyödyllisiä voisivat olla lähinnä laskentatoimen kustannusten kohdentamista koskevat menetelmät.²²⁰ Menojen kohdistaminen ulkomailta saatuun tuloon onkin koettu ongelmalliseksi. Esimerkiksi rojaltitulojen osalta on koettu hankalaksi, miten vähennyskelpoisten menojen määrä voidaan kohdentaa ulkomailta saatuun tuloon.²²¹

Tuloksen laskentatapa voi johtaa ulkomaisen veron hyvittämättä jättämiseen ainakin kahdella tavalla. Ensinnäkin menojen liian suuri kohdistaminen voi vähentää hyvityksen enimmäismäärää, jolloin veroa jää hyvittämättä.²²² Jos hyvityksen enimmäismäärä uhkaa ulkomaisen veron vähennysoikeutta, on verovelvollisen intressissä osoittaa ulkomaiseen tuloon kohdistuvat kustannukset mahdollisimman pieniksi. Tällöin ulkomaisen tulon osuus Suomen verosta ja tätä myötä myös hyvitys kasvaa.²²³ Tilanteessa tulee toki huomioida, että menojen kohdistaminen ulkomaiseen tuloon myös vähentää tästä tulosta määrättävää veroa Suomessa. Tällöin ei aiheudu kaksinkertaista verotusta, mutta jos ulkomainen veroprosentti on korkeampi, olisi verovelvolliselle edullisempaa saada hyvityksen enimmäismäärää korotetuksi eikä veron määrää alhaisemmaksi Suomessa.

Lisäksi, jos ulkomailla on määrätty veroa bruttotulosta voi osa ulkomaille maksetusta verosta jäädä hyvittämättä.²²⁴ Suomessa ulkomaisen veron hyvitys myönnetään siis menetelmälain mukaisesti nettotulosta. Tulon lähdevaltio perii yleensä lähdeveroa rajoitetusti verovelvollisten tuloista ja lähdevero peritään useimmiten veronalaisen tulon kokonaismäärästä. Suomi laskee hyvityksen enimmäismäärän siitä tulosta, josta on vähennetty tulonhankkimismenot ja korot. Kun bruttomääräinen tulo eroaa nettomääräisestä tulosta, osa vieraaseen valtioon suoritetusta verosta voi jäädä hyvittämättä. Tällöinkään verovelvolliselle ei aiheudu kaksinkertaista verotusta, ja verovelvollisen lopullisen verorasituksen määrä on ulkomailla määrätyn veron suuruinen.

6.4 Käyttämätön hyvitys ja ulkomaisen veron hyvittämättä jääminen

Käyttämätöntä hyvitystä koskevien sääntöjen vuoksi verovelvolliselle muodostuu kuitenkin käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys, vaikka ulkomaista veroa jää hyvittämättä esimerkiksi verokantojen eron tai tappioiden vähentämisen vuoksi. Vaikuttaisi siltä, että käyttämättömän hyvityksen vähennysmahdollisuudella on pyritty lieventämään hyvityksen enimmäismäärän laskennan ankaruutta.

²²⁰ Viherkenttä 1993, s. 242

²²¹ Niskakangas 1983, s. 151

²²² Viherkenttä 1993, s. 241

²²³ Niskakangas 1983, s. 151,

²²⁴ Collin et al 2017, s. 630

Käyttämättömän hyvityksen suhteen on hyvä huomata, että ennen vuoden 2010 muutosta käyttämättömän hyvityksen käyttöaika oli vain yksi vuosi. Lisäksi verovuonna ennen käyttämättömän hyvityksen vähentämistä vähennettiin kyseisen vuoden hyvityksen enimmäismäärä ja vasta sitten käyttämättömän ulkomaisen veron hyvitys.²²⁵ Aiemmin käyttämättömän hyvityksen hyödyntämismahdollisuus oli siis paljon rajatumpi kuin nykyisin. Tällä hetkellä käyttämättömän hyvitys vähennetään menetelmälain 5 §:n mukaisesti verovelvollisen vaatimuksesta seuraavalta viideltä verovuodelta samaan tulolähteeseen kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista.

Käyttämättömän hyvityksen hyödyntäminen ei ole kuitenkaan aivan yksiselitteistä verovelvolliselle. Käyttämättömän ulkomaisen veron hyvityksen vähentäminen edellyttää, että seuraavina vuosina hyvityksen enimmäismäärän laskentasäännösten mukaisesti verovelvolliselle voidaan hyvittää veroja.²²⁶ Käyttämättömän hyvityksen käyttöedellytyksenä on käytännössä, että verovelvollisella on samassa tulolähteessä tuloa seuraavan viiden vuoden aikana. Jos verovelvollisen tulolähteessä tehtävät vähennykset ovat vuodesta toiseen tulolähteen tuloja suuremmat Suomessa, ei käyttämättömän hyvityksen käyttömahdollisuudesta ole hyötyä.²²⁷ Vastaava tilanne syntyy, jos tulolähteestä vähennetään tappioita. Tappiot vähennetään tulolähteen tulosta aina ennen veron hyvityksen myöntämistä.

Verovelvolliselle saattaa muodostua pitkältä ajalta ulkomaista tuloa, jota verotetaan myös Suomessa, mutta osa ulkomaisista veroista jää vuosittain hyvittämättä. Tällöin verovelvolliselle syntyy useasti käyttämättömän hyvitys. Hyvitykset käytetään vanhemmasta uudempaan (menetelmälain 5.1 §). Mikäli verovelvollisella on esimerkiksi paljon vahvistettuja tappioita Suomessa, ei hyvitystä ole välttämättä mahdollista käyttää ennen vähentämisajan täyttymistä.

Lisäksi enimmäismäärän laskentatavan vuoksi vieraassa valtiossa verotettavan tulon määrä voi muodostua käyttämättömän hyvityksen hyödyntämisen esteeksi. Mikäli verovelvollisella ei ole seuraavina vuosina lainkaan vieraassa valtiossa verotettavaa tuloa, muodostuu hyvityksen enimmäismääräksi nolla. Tällöin käyttämättömän hyvitystä ei voida hyödyntää.²²⁸

Edellä esitetyissä tilanteissa hyvityksen enimmäismäärän laskentatavan vuoksi ulkomainen vero jää hyvittämättä, vaikka käyttämättömän hyvityksen hyödyntämismahdollisuudella pyritään tasapainottamaan verovelvollisen ulkomaisten verojen hyvittämättä jättämistä. Toisaalta tämä tarkoittaa sitä, että menetelmälakiin perustuva hyvitys ei voi koskaan ylittää vieraasta valtiosta

²²⁵ Malmgrén 2010, s. 174

²²⁶ HE 197/2009, s. 6–7

²²⁷ Nykänen s. 152–153

²²⁸ Ks. laskentataulukko käyttämättömän hyvityksen hyödyntämisestä HE 197/2009, s. 7

saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Hyvitys ei siten koskaan voi johtaa veronpalautukseen.²²⁹ Toisaalta, mikäli verovelvolliselle aiheutuu tällöin kaksinkertainen verotus, jää kaksinkertainen verotus verovelvollisen lopulliseksi verorasitukseksi, kun käyttämättömät hyvitykset vanhenevat.

Käyttämätöntä hyvitystä koskien on hyvä huomata myös verovelvolliselle syntyvät kustannukset. Kun verovelvolliselle hyvitetään koko ulkomaisen veron määrä myöhemmin kuin samana verovuonna, voi verovelvolliselle syntyä kustannuksia tältä odotusajalta. Verovelvolliselle voi syntyä rahoitus- ja korkokustannuksia, jos verovelvollinen joutuu maksamaan veroa samasta tulosta sekä lähdevaltio on että Suomeen ja ulkomainen vero vähennetään Suomen verosta vasta myöhemmin.²³⁰ Nämä kustannukset pienentävät käytännössä todellisen ulkomaisen veron hyvityksen määrää.

6.5 EU:n perusvapauksien ja verotuksen neutraalisuuden toteutuminen

6.5.1 Normaalihyvityksen periaate

Ulkomaisen veron hyvittämistä tarkasteltaessa voidaan olettaa, että verokannat asuinvaltiossa ja tulon lähdevaltiossa eivät ole toisiaan vastaavia, sillä välitöntä verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei ole ylikansallisesti harmonisoitu. Normaalihyvityksen periaatteen mukaisesti toimiva hyvitysmenetelmä (jäljempänä ”NHM”) voisi toimia täysin veroneutraalisti vain silloin, kun verokannat eivät ole tulon lähdevaltiossa tai verovelvollisen asuinvaltiossa erisuuruisia.²³¹ Suomen yhteisöverokanta on vuodesta 2014 lähtien ollut 20 %.²³² Veronmaksajain keskusliitto ry:n internet-sivuillaan julkaiseman selvityksen perusteella EU-maiden yhteisöverokantojen aritmeettinen keskiarvo on ollut 21,47 % vuonna 2017 ja 21,44 % vuonna 2018.²³³ Näin ollen tilastollisesti näyttäisi siltä, että Suomesta muihin EU-maihin tehtävien sijoitusten osalta Suomen myöntämä ulkomaisen veron hyvitys on pääsääntöisesti Suomessa perityn veron suuruinen ja verovelvollisen verorasitukseksi jäisi ulkomaan verokannan mukaisesti perittävä vero. Efektiivinen verorasitus voi kuitenkin erota nimellisen yhteisöverokannan mukaisesta verorasituksesta. Efektiivisessä verorasituksessa huomioidaan yhteisöveroprosentin lisäksi veropohjan laajuus, eli minkälaisia vähennyksiä verovelvollisen on muun muassa mahdollista saada ja kertaantuuko verotus verovelvollisen kohdalla.²³⁴

²²⁹ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälinen monenkertainen verotus ja sen poistaminen

²³⁰ HE 197/2009, s. 4–5

²³¹ Dickescheid 2004, s. 722

²³² Veronmaksajain keskusliitto ry:n internet-sivut, Yhteisöverotus

²³³ Veronmaksajain keskusliitto ry:n internet-sivut, Yhteisöverotus, Yritysveroprosentit EU-maissa -taulukko

²³⁴ Myrsky – Malmgren 2014, s. 46

Veronsaajina olevien valtioiden näkökulmasta NHM:n voidaan nähdä kilpailevan verokannoilla, sillä asuinvaltio saa verotuloa silloin, kun asuinvaltion verokanta on suurempi kuin lähdevaltion verokanta.²³⁵ NHM voidaan nähdä myös asuinvaltion verotusta suojelevana järjestelmänä.²³⁶ NHM:n voidaan katsoa johtavan siinä mielessä neutraaliin lopputulokseen, että kokonaisverorasituksen kannalta on yhdentekevää missä tulo kertyy, jos ulkomaan veroprosentti on alhaisempi kuin Suomessa.²³⁷ NHM palvelee kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmänä pääoman vientineutraalisuuden periaatetta (CEN) silloin, kun asuinvaltiossa on peritty veroa vähintään yhtä paljon kuin tulon lähdevaltiossa. Asuinvaltion verottaessa ulkomaille tai kotimaahan sijoitettua pääomaa aina saman verran, ei pääoman sijoittamisvaltiolla ole verovelvollisen kannalta merkitystä.

Vientineutraalisuus ei kuitenkaan toteudu silloin, jos ulkomailla peritty vero on korkeampi kuin asuinvaltiossa peritty vero, sillä asuinvaltiossa hyvitetään enintään asuinvaltiossa samasta tulosta perittävän veron määrä.²³⁸ Tilannetta tulisi tarkastella kuitenkin myös sen kannalta, että sijoittajien ei tulisi sijoittautumisvaltiossa joutua suuremman verorasituksen kohteeksi kuin muiden samassa valtiossa toimivien. Vastaavasti NHM ei sellaisenaan kannusta sijoittamaan kehitysmaihiin eli alhaisen verotuksen valtioihin.²³⁹ Suomessa kehitysmaiden osalta on tosin saatettu sopia erityisistä veronhuojennuksista verosopimuksissa.²⁴⁰

Ulkomaisen veroprosentin ollessa korkeampi tai muista syistä Suomessa perittävän veron ollessa alhaisempi verotus on neutraalia siinä mielessä, että kaksinkertaista verotusta ei aiheudu, sillä Suomi hyvittää Suomessa perityn veron määrän ja ainoa verorasitus on ulkomaisen verokannan mukainen rasitus tai esimerkiksi ulkomailla bruttotulon perusteella perityn lähdeveron suuruinen rasitus. Tämä kuitenkin johtaa epäneutraaliin tilanteeseen sen vuoksi, että korkeampi verorasitus ei välttämättä houkuttele sijoittautumaan tuohon toiseen valtioon. Tässä tapauksessa voidaan tuskin kuitenkaan edellyttää, että Suomi poistaisi toisen valtion korkeammasta veroprosentista johtuvan esteen sijoittautumisen houkuttelevuudelle.

²³⁵ Bond – Samuelson 1989, s. 1109

²³⁶ Terra – Wattel 2005, s. 105

²³⁷ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

²³⁸ Helminen 2018b, 3. Kansainvälisen vero-oikeuden periaatteet, Verotuksen neutraalisuus

²³⁹ Vogel 2005, s. 5

²⁴⁰ Verosopimukset kehitysmaiden kanssa saattavat edellyttää Suomelta jopa fiktiivistä hyvitystä, jolloin tietyn suuruinen hyvitys myönnetään siitä huolimatta, että lähdevaltiossa ei oltaisi tosiasiaa maksettu veroa. Ks. esim. Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Jos taas Suomi verottaa korkeammalla veroprosentilla kuin tulon lähdevaltio, ei verovelvolliselle ole houkuttelevaa niin sanotusti kotiuttaa alhaisemman veroprosentin valtiossa saamia tuloja.²⁴¹ Verovelvollista houkuttelisi myös ehkä vaihtaa asuinvaltionsa sellaiseen valtioon, jossa verokanta on pienempi. Mikäli verokanta on tulon lähdevaltiossa suurempi kuin verovelvollisen asuinvaltiossa, olisi verovelvolliselle houkuttelevampaa liiketoiminnan sijoittaminen sellaiseen valtioon, jossa verokanta on alhaisempi.²⁴²

EU-jäsenvaltion verottaessa asukkaitaan ulkomaisista tuloista, ei jäsenvaltio saa harjoittaa syrjintää sen perusteella, onko tulot ansaittu ulkomailla vai kotimaassa.²⁴³ Objektiivisesti tarkastellen samassa tilanteessa olevien erilaista kohtelua pidetään syrjivänä. EU-tuomioistuimien on kuitenkin esimerkiksi ratkaisussa *C-513/04 Kerckhaert ja Morres* todennut, että asuinvaltiolla on oikeus valita, haluaako se lieventää kaksinkertaista verotusta ja valita keino kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.²⁴⁴ EU-tuomioistuimien on todennut myös, että ”verotustoimivallan jakamiseksi on järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälisiä käytäntöjä ja OECD:n laatimaa mallisopimusta”.²⁴⁵ Tämä kuitenkin viittaa vain nimenomaan verotusoikeuden jakamiseen eikä kaksinkertaisen verotuksen poistamistapaan. Kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskien ei ole myöskään toteutettu positiivista integraatiota, joten jäsenvaltiot vaikuttaisivat olevan vapaita valitsemaan poistamistavan.²⁴⁶

Hyvitysmenetelmää kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmänä on käsitelty EU-tuomioistuimien ratkaisussa *C-336/96 Gilly*, jossa Ranskassa lähellä Saksan rajaa asuva henkilö työskenteli Saksassa. Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen mukaisesti tämän henkilön palkka voitiin verottaa Saksassa. Näin ollen Ranska hyvitti asuinvaltiona tästä palkkatulosta maksetun ulkomaisen veron. Ranskassa hyvityksen enimmäismäärä oli kuitenkin rajoitettu Saksassa saaduista tuloista Ranskassa maksetun veron määrään. Saksa sovelsi korkeampaa verotuksen progressiota, jolloin Saksassa maksettava vero muodostui suuremmaksi kuin samasta tulosta Ranskassa maksettu vero. EU-tuomioistuin katsoi, ettei hyvityksen enimmäismäärän rajoittaminen asuinvaltiossa samasta tulosta maksetun veron määrään muodostanut kiellettyä työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitusta.

Jos asuinvaltiolla olisi velvollisuus myöntää suurempi veronhyvitys kuin se rajoitettu osa veroista, joka maksetaan ulkomaisesta lähteestä saatujen tulojen perusteella, tarkoittaisi se, että asuinvaltion

²⁴¹ Vapaavuori 2003, s. 27

²⁴² Dickescheid 2004, s. 722

²⁴³ C-513/04 Kerckhaert ja Morres, kohta 19

²⁴⁴ C-513/04 Kerckhaert ja Morres, kohta 33

²⁴⁵ C-336/96 Gilly, kohta 31, C-513/04 Kerckhaert ja Morres, kohta 33, C-470/05 N, kohta 44-45

²⁴⁶ Terra – Wattel 2005, s. 103–104

olisi pienennettävä vastaavasti muista tuloista kannettavaa veroa. Tällöin asuinvaltio menettäisi verotuloja ja sen suvereenia valtaa päättää välittömistä veroista loukattaisiin.²⁴⁷ NHM:ää voidaan siis perustella sillä, että jos Suomi hyvittäisi ulkomaista veroa enemmän kuin täällä maksetaan veroa ulkomaisesta tulosta, Suomi palauttaisi käytännössä verovelvolliselle ulkomaista veroa, vaikka ulkomaisesta tulosta ei edes laskennallisesti maksettaisi veroa Suomessa. Suomessa kertyneistä tuloista maksetuilla veroilla katettaisiin tällöin ulkomailta saaduista tuloista ulkomaille maksettavia veroja.²⁴⁸

EU-tuomioistuin on todennut, että koska EU:ssa ei ole ryhdytty yhtenäistäviin toimenpiteisiin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, saavat jäsenvaltiot itse määritellä verotuksen perusteet tulolle ja päättää jakoperusteet kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.²⁴⁹ Asuinvaltiolla ei siis ole velvollisuutta myöntää hyvitystä yli sen, mitä vieraasta valtiosta saadusta tulosta on maksettu veroa. EU-oikeudessa ei myöskään edellytetä, että valtiot soveltaisivat identtisiä verokantoja, tai että kaksinkertainen verotus poistetaan sellaisella keinolla, jonka seurauksena tuloa verotetaan vain alhaisemman verokannan omaksuneessa valtiossa.²⁵⁰ Verokantojen erosta johtuva hyvittämättä jättämisen tilanne ei siis näyttäisi muodostavan kiellettyä vapaan liikkuvuuden rajoitusta.

Hyvitysmenetelmän ongelmakohtia tarkasteltaessa tulee myös huomioida, että EU:n perusvapauksien rajoittaminen voi olla sallittua, jos kansallisen säädöksen rajoitukselle on rule of reason -periaatteeseen perustuva oikeuttamisperuste. Oikeuttamisperusteen tulee olla suhteellisuusperiaatteen ja vähimmän haitan periaatteen mukainen.²⁵¹ Muun muassa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jakautuminen on periaatteellisesti ja poikkeuksellisissa tapauksissa hyväksytty perusvapauksien rajoittamisen oikeuttamisperusteena.²⁵²

Hyvitysmenetelmän soveltamiseen on päädytty Suomessa, koska hyvitysmenetelmää sovellettaessa välttyään parhaiten tilanteilta, jossa jotakin tuloa ei veroteta lainkaan missään valtiossa.²⁵³ Tällaiset nollaverotuksen tai vajaaverotuksen tilanteet johtuvat pitkälti kansallisten verojärjestelmien koordinoimattomuudesta aivan kuten kansainvälinen kaksinkertainen verotuskin.²⁵⁴ Erityisesti isot kansainväliset yhtiöt ovat pyrkineet hyötymään näistä kansallisten järjestelmien

²⁴⁷ C-336/96 Gilly, kohta 48

²⁴⁸ Malmgrén 2010, s. 170

²⁴⁹ C-336/96 Gilly, kohta 30

²⁵⁰ Terra – Wattel 2005, s. 103

²⁵¹ Malmgren 2010b, s. 283

²⁵² Verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaaminen on hyväksytty tapauksessa C-446/03 Marks & Spencer, Helminen s. 135–137

²⁵³ Helminen 2018b, 4. Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

²⁵⁴ Äimä 2017, s. 6

yhteensopimattomuuksista saadakseen aikaan mahdollisimman alhaisen verotuksen. Tällöin voidaan katsoa, että nämä yhtiöt eivät maksa niille kuuluvaa osuutta valtioiden verotuloista.²⁵⁵

Hyvitysmenetelmä ei säästä verovelvollista verotukselta, vaikka lähdevaltio luopuisi verotusoikeudestaan kokonaan. Hyvitysmenetelmä estää paremmin kansainvälistä veropakoa kuin esimerkiksi vapautusmenetelmä, sillä hyvitysmenetelmässä verovelvollisen kaikkia tuloja verotetaan aina vähintään asuinvaltion verokannan mukaan.²⁵⁶ Lisäksi, mikäli valtio verosopimuksen mukaisesti vapauttaa toisen jäsenvaltion kansalaisen veronmaksusta kyseisessä valtiossa, voi tämä johtaa kansainväliseen nollaverotustilanteeseen. Tällöin on myös mahdollista, että EU:n sijoittautumisvapauden säännösten perusteella valtio syrjii omia kansalaisiaan, sillä verokohtelu on heille epäedullisempaa.²⁵⁷

Verovelvollisen asuinvaltiolla on veronsaajana myös parempi mahdollisuus ulkomailta saatujen tulojen valvontaan, kun kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä.²⁵⁸ Liiketoiminnan verotuksen oikeudenmukaisuutta on myös perusteltu sillä, että markkinoiden ylläpito aiheuttaa valtioille kuluja ja nämä kulut tulisi jakaa niiden kesken, jotka hyötyvät markkinoista.²⁵⁹ Mikäli kaksinkertaisen verotuksen poistomenetelmän myötä verovelvollinen onnistuisi välttämään verotuksen kokonaan vasten lainsäätäjien tahtoa, eivät markkinoiden ylläpidosta aiheutuvat kustannukset myöskään jakautuisi oikeudenmukaisesti markkinatoimijoiden kesken.

6.5.2 Tulon muodostumisen ajankohta

Kokonaan hyvityskelvottomat verot saattavat aiheuttaa sen, että verovelvollista ei houkuttele sijoittautua kyseiseen valtioon, sillä näistä tuloista ulkomaille maksettua veroa ei voida hyvittää missään vaiheessa. Hyvityksen enimmäismäärän laskennan vuoksi hyvittämättä jäävät verot saattavat aiheuttaa sen, että verovelvollista houkuttelisi saada aikaan tuloa vieraassa valtiossa vasta silloin, kun nämä verot voidaan hyvittää kaikilta osin. Ajatellaan esimerkiksi, että verovelvolliselle vahvistetaan vuonna 1 tulolähteessä tappio ja verovelvollinen tietää, että vuoteen 3 mennessä verovelvollinen on saanut vahvistetun tappion kokonaisuudessaan vähennetyksi. Tällöin verovelvollista houkuttelisi muodostaa vieraan valtion kiinteässä toimipaikassa tuloa vasta vuonna 4, jolloin ulkomainen vero voidaan hyvityksen enimmäismäärän laskentatavan vuoksi vähentää Suomessa suoritettavasta verosta.

²⁵⁵ Smit 2017, s. 67–68, Base erosion and profit shifting: OECD Home, Tax, Base erosion and profit shifting

²⁵⁶ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 53

²⁵⁷ Avery Jones 2006, s. 157–158

²⁵⁸ Malmgrén – Myrsky 2017, s. 53

²⁵⁹ Vogel 2005, s. 6

Hyvittämättä jättämisen tilanteet voivat edelle esitetyissä tapauksissa johtaa ilmiöihin, joilla on haitallisia vaikutuksia pääomamarkkinoihin. Mikäli yhtiöt eivät ole kiinnostuneita muodostamaan voittoja hyvitysmenetelmän huonon soveltuvuuden vuoksi, voidaan tehottomasti toimivan hyvitysmenetelmän katsoa vaikuttavan haitallisesti pääomamarkkinoiden tehokkuuteen. Juridinen kaksinkertainen verotus saattaa kohdistua myös jaetulle voitolle. Tällöin kaksinkertaisen verotuksen uhka saattaa helposti kannustaa yhtiöitä jättämään voittonsa jakamatta.²⁶⁰ Jos voittoja ei jaeta, kiinnostus sijoittamista kohtaan vähentyy.²⁶¹

EU-tuomioistuin on muun muassa todennut, että asuinvaltio on velvollinen poistamaan epäedullisen vero vaikutuksen rajat ylittävässä tilanteessa, mikäli se poistettaisiin myös valtion sisäisessä verotustilanteessa.²⁶² Tällöin asuinvaltion tulee huomioida verovelvollisen verorasitus myös lähdevaltioissa ja poistaa epäedullinen vero vaikutus, vaikka se johtuisi lähdevaltion verotuksesta. Hyvittämättä jättämisen tilanteessa epäedullinen vero vaikutus näyttäisi olevan kuitenkin nimenomaan vieraaseen valtioon suoritettu vero, jota ei hyvitetä. Useimmiten EU-tuomioistuimen ratkaisuissa onkin käsitelty kyseisen valtion omille kansalaisilleen ja vieraan valtion kansalaisille myöntämiä etuja. Näitä etuja on kuitenkin tarkasteltu siltä kannalta, että määrääkö kyseinen valtio ankaramman veron vieraan valtion kansalaisille tai jättääkö valtio myöntämättä sellaisen vieraan valtion kansalaiselle sellaisen edun, joka nimenomaisesti myönnetään kyseisen valtion kansalaisille.²⁶³ Ulkomaisen veron hyvittämättä jäämisestä johtuva epäoikeudenmukainen tilanne taas johtuu vieraan valtion verotuksesta, eikä asuinvaltiolla näyttäisi olevan velvollisuutta poistaa tätä epäoikeudenmukaisuutta.

Myös tappioiden vähentämisen vuoksi on hyvittämättä jättämiselle kuitenkin painavat perusteet. Kun ulkomaisen veron hyvittämättä jättämistä tappioiden vähentämisen vuoksi punnitaan EU:n perusvapauksien rajoittamisen kannalta, tulee kuitenkin huomioida, että jäsenvaltiot saavat päättää sen, missä laajuudessa poistavat kaksinkertaisen verotuksen.²⁶⁴ Tällöin tulee tarkastella myös asuinvaltiostaan saamastaan tulosta veroa suorittavia kansalaisia, jotka ovat tällöin objektiivisesti samassa tilanteessa kuin vieraasta valtiosta saadusta tulosta veroa suorittavia kansalaiset. Jos ulkomaisen veron hyvitys myönnettäisiin Suomessa myös siinä tapauksessa, että veroa ei lainkaan suoriteta tappioiden vähentämisen vuoksi, myönnettäisiin vieraassa valtiossa tuloa saaville sellainen etu, jota ei myönnetä Suomessa asuville Suomesta tuloa saaville verovelvollisille. Vastaavasti

²⁶⁰ Ks. kertaantuvan verotuksen vaikutuksista Myrsky – Malmgren 2014, s. 14

²⁶¹ Näin on todettu mm. Helminen 1994, s. 15.

²⁶² C-385/00 De Groot, Terra – Wattel 2005, s. 39

²⁶³ Esimerkiksi ratkaisu C-170/05 Denavit

²⁶⁴ Nykänen 2012, s. 186

Suomen tuskin voidaan edellyttää palauttavan Suomessa kertyneistä tuloista maksettua veroa verovelvolliselle, sillä tällöin verovelvollinen voisi kattaa ulkomaille maksettuja veroja Suomessa kertyneistä tuloista maksetuilla veroilla.²⁶⁵

Ulkomaisen veron hyvittämättä jättämisen tilanteeseen vaikuttaa käyttämätöntä hyvitystä koskevat säännöt, sillä verovelvollisen asema olisi ilman käyttämätöntä hyvitystä koskevien sääntöjen omaksumista heikompi.²⁶⁶ Käyttämätön hyvitys saattaa joissakin tilanteissa mahdollistaa sen, ettei ulkomainen vero jää kokonaan hyvittämättä, vaikka muutoin hyvityksen enimmäismäärän laskemisen vuoksi ainoastaan yhtä verovuotta tarkasteltaessa näin voisi käydä. Hyvittämättä jättämisen tilanteet johtuvat käyttämätöntä hyvitystä koskien pitkälti samoista syistä kuin hyvityksen enimmäismäärän laskentatavan vuoksi. Näin ollen voidaan todeta, että sinällään ulkomaisen veron hyvittämättä jättäminen aiheuttaa sen, että yritysten ei ole houkuttelevaa sijoittaa esimerkiksi kiinteitä toimipaikkoja vieraisiin valtioihin. Kuitenkin edellä on todettu, NHM:ää voidaan perustella muun muassa sillä, että asuinvaltion ei voida edellyttää hyvittävän verovelvolliselle sellaista veroa, joka ylittää asuinvaltiossa samasta tulosta maksetun veron määrän.

6.6 Yhteenveto

Ulkomainen vero jää osittain hyvittämättä hyvityksen enimmäismäärän laskemista koskevien sääntöjen mukaisesti, kun vieraassa valtiossa verokanta on korkeampi kuin Suomessa. Tämä ei johda kaksinkertaiseen verotukseen, vaan verovelvollisen lopulliseksi verorasitukseksi jää vieraan valtion verokannan mukainen verorasitus. Tämä ei välttämättä houkuttele sijoittautumaan tähän toiseen valtioon, mutta ulkomainen vero jää hyvittämättä myös, jos verovelvolliselle muodostuu tulolähteessä tappio tai tulolähteessä vähennetään edellisvuosien vahvistettuja tappioita. Tällöin verovelvolliselle aiheutuu tilanne, jossa verovelvollinen ei voi hyödyntää tappiota ja ulkomaisen veron hyvitystä samanaikaisesti, vaikka muutoin verovelvollisella olisi mahdollisuus vähentää nämä verotuksessaan.

NHM:n vuoksi hyvittämättä jäävät verot saattavat aiheuttaa sen, että verovelvollista ei houkuttele sijoittautua vieraaseen valtioon. Hyvittämättä jättämiselle on kuitenkin peruste, sillä mikäli ulkomaisen veron hyvitys myönnettäisiin, tarkoittaisi se vieraassa valtiossa tuloa saaville etua Suomesta tuloa saaviin verovelvollisiin nähden. EU-oikeudessa ei myöskään edellytetä, että tuloa verotetaan vain alhaisemman verokannan omaksuneen valtion verokannalla.²⁶⁷

²⁶⁵ Malmgrén 2010, s. 170

²⁶⁶ Daurer – Tühler 2010, s. 563

²⁶⁷ Terra – Wattel 2005, s. 103

Vieraasta valtiosta saatu tulo määritetään Suomen lainsäädännön mukaisesti ja enimmäismäärän laskennassa huomioidaan nettotulot. Menojen laajempi kohdistaminen Suomessa vähentää hyvityksen enimmäismäärää ja ulkomaista veroa voi jäädä hyvittämättä. Ulkomaista veroa voi jäädä hyvittämättä myös, jos vieraassa valtiossa vero määrätään bruttotulon perusteella. Näissä tilanteissa verovelvollisen lopulliseksi verorasitukseksi jää ulkomainen Suomessa määrättävää veroa ankarampi verorasitus.

Verovelvolliselle muodostuu käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys, kun ulkomaille suoritettu vero ylittää Suomessa myönnettävän hyvityksen enimmäismäärän. Käyttämättömän hyvityksen hyödyntäminen edellyttää, että veroja voidaan hyvittää seuraavina vuosina hyvityksen enimmäismäärän laskentasäännösten mukaisesti.²⁶⁸ Käyttämättömän hyvityksen hyödyntäminen on siis melko rajattua. Toisaalta se ilmentää menetelmälain perusajatusta siitä, että ulkomaisen veron hyvittäminen ei voi milloinkaan ylittää samasta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Ulkomainen vero jää hyvittämättä, jos verovelvolliselle ei muodostu verotettavaa tuloa vieraissa valtioissa tai Suomessa siten, että ulkomaista veroa voitaisiin hyvittää.

NHM:ää voidaan perustella sillä, että Suomesta kertyneistä tuloista maksetuilla veroilla voitaisiin muutoin kattaa ulkomaille maksettavia veroja. Suomen tuskin voidaan edellyttää poistavan valtioiden erisuuruuksista verokannoista johtuvia esteitä liittyen sijoittautumisen houkuttelevuuteen. NHM:n soveltaminen ei näyttäisi tällöin johtavan myöskään vapaan liikkuvuuden kiellettyyn rajoitukseen. EU-jäsenvaltioilla on oikeus valita poistavatko ne lainkaan kaksinkertaista verotusta, kunhan verotus ei muodostu syrjiväksi kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden vertailussa. Hyvitysmenetelmää soveltaessaan Suomella on myös paremmat edellytykset veropaon estämiseen ja ulkomailta saatujen tulojen valvontaan kuin mikä se olisi vapautusmenetelmää sovellettaessa.

Enimmäismäärän laskennan vuoksi hyvittämättä jäävät verot saattavat aiheuttaa sen, että verovelvollista houkuttelisi saada aikaan tuloa vieraassa valtiossa vasta silloin, kun ulkomaiset verot voidaan hyvittää kokonaisuudessaan. Hyvittämättä jättämisestä saattaa tällöin aiheutua haitallisia vaikutuksia pääomamarkkinoiden toimintaan. Tappioiden vähentämisen vuoksi saamatta jäänyt hyvitys saattaa johtaa tähän, mutta tällöinkin hyvittämättä jättämiselle on painavat perusteet. Jos ulkomaisen veron hyvitys myönnettäisiin Suomessa myös siinä tapauksessa, että veroa ei lainkaan suoriteta tappioiden vähentämisen vuoksi, myönnettäisiin vieraassa valtiossa tuloa saaville sellainen etu, jota ei myönnetä Suomessa asuville Suomesta tuloa saaville verovelvollisille.

²⁶⁸ HE 197/2009, s. 6–7

Käyttämätön hyvitys saattaa joissakin tilanteissa mahdollistaa sen, ettei ulkomainen vero jää kokonaan hyvittämättä, vaikka muutoin näin voisi käydä, jos hyvitys olisi mahdollista vähentää vain samana verovuonna. Mikäli käyttämättömän hyvityksen vuoksi veroa jää vähentämättä, johtuu se samoista syistä kuin hyvityksen enimmäismäärän laskentatavan vuoksi.

7 Johtopäätökset

7.1 Hyvityskelvottomuus

Tässä tutkielmassa on tarkasteltu ulkomaisen veron hyvittämättä jäämistä menetelmälain ja Suomen solmimien verosopimusten perusteella. Lisäksi tutkielmassa on myös tarkasteltu sitä, mitä hyvittämättä jättämisen tilanteesta seuraa. Jotta näihin kysymyksiin voidaan vastata, on tutkielmassa selvitetty sitä, millä tavalla ulkomaisen veron hyvityskelpoisuus määräytyy menetelmälain ja verosopimusten mukaisesti. Lisäksi tutkielmassa on selvitetty sitä, mitä ulkomaisen veron hyvittämättä jättäminen tarkoittaa erityisesti verovelvollisen verorasituksen, EU:n perusvapauksien sekä verotuksen neutraalisuuden ja oikeudenmukaisuuden toteutumisen kannalta.

Kansainvälistä kaksinkertaista verotusta poistetaan Suomessa menetelmälakiin tai verosopimuksiin perustuen. Menetelmälakia sovelletaan juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen myös verosopimuksellisissa tilanteissa silloin, kun verosopimuksessa ei toisin määrätä. Näiden tilanteiden erot liittyvät siihen, minkälaisesta tulosta määrättyä veroa tai minkälaista veroa voidaan pitää hyvityskelpoisena ja millä menetelmällä kaksinkertainen verotus poistetaan. Verosopimuksissa luetellaan ne verot, joihin verosopimus soveltuu. Menetelmälain mukaan kaksinkertainen verotus poistetaan lähtökohtaisesti hyvitysmenetelmällä, joka on päämenetelmä myös Suomen soveltamissa verosopimuksissa.

Jotta menetelmälain mukaista hyvitysmenetelmää sovellettaisiin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, tulee verovelvollisen, tulon ja tulosta suoritettun veron täyttää menetelmälain mukaiset ehdot. Verosopimuksissa voidaan määrätä toisin ulkomaisen veron hyvityskelpoisuudesta. Mikäli ulkomaisen veron hyvityskelpoisuuden ehdot eivät täyty, jää ulkomainen vero hyvittämättä.

Ulkomainen vero jää hyvittämättä, jos kaksinkertaisen verotuksen ei katsota aiheutuneen samalle verovelvolliselle tai samaan tuloon nähden. Menetelmälain ja verosopimusten mukaisen ulkomaisen veron hyvittämisen edellytyksenä on, että sama verovelvollinen on suorittanut veroa vieraassa valtiossa samasta tulosta vastaavalta ajalta. Näin ollen menetelmälaki ja verosopimukset koskevat nimenomaan juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista.

Vaikka kaksinkertainen verotus ei aiheutuisi samaan verovelvolliseen tai tuloon nähden, saattaa hyvittämättä jättämisestä aiheutua taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen myötä neutraalisuushäiriö. Taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ei kuitenkaan ole menetelmälain tai verosopimusten tarkoitus. EU-oikeudessa ei ole myöskään edellytetty taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista muutoin kuin siinä tapauksessa, että taloudellinen kaksinkertainen verotus poistetaan joiltain verovelvollisilta, mutta toiset verovelvolliset asetetaan epäedullisempaan asemaan.

Menetelmälain mukaisesti voidaan hyvittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta suoritettuja veroja. Näin ollen muun muassa paikallisveroja ei voida hyvittää. Verosopimuksessa on voitu sopia myös muiden kuin valtionverojen hyvittämisestä. Paikallisverojen hyvittämättä jättämisestä saattaa aiheutua verovelvolliselle lopullinen kaksinkertainen verorasitus, mutta toisaalta vastaavaa tuloa tai toimintaa ei ole lainkaan määrätty veronalaiseksi Suomessa. Mikäli kaksinkertaista verotusta aiheutuu hyvittämättä jättämisen seurauksena, on suomalaisen yhtiön oletettavasti vähemmän houkuttelevaa sijoittautua valtioon, jossa peritään paikallisveroja. Näin ollen hyvittämättä jättäminen aiheuttaa neutraalisuushäiriön ja mahdollisen EU:n perusvapauksien rajoituksen. Hyvittämättä jättämistä voidaan kuitenkin perustella muun muassa vajaaverotuksen ja nollaverotuksen estämisellä.

Menetelmälain mukaisesti poistetaan vain Suomessa yleisesti verovelvollisten kansainvälistä kaksinkertaista verotusta. Näin ollen rajoitetusti verovelvollisen kansainvälinen kaksinkertainen verotus jää poistamatta menetelmälain perusteella. Myös verosopimuksissa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaa pääsääntöisesti asuinvaltio. Suomen tulon lähdevaltiona määräämän veron johdosta voi aiheutua kaksinkertaista verotusta. Hyvittämättä jättämistä voidaan kuitenkin perustella sillä, että kansainvälisessä verotuksessa ja esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksessa yleisesti hyväksytty sääntö on tulon verottaminen tulon lähteellä.

Ulkomaista veroa ei voida hyvittää, jos veron kohteena oleva tulo ei ole veronalainen Suomessa. Tutkielmassa havaittiin tässä tilanteessa veron hyvittämiskelvottomuuden johtuvan siitä, että tulo on nimenomaisesti säädetty verottomaksi Suomessa. Koska tässä hyvittämättä jättämisen tilanteessa kyseisestä tulosta ei peritä veroa Suomessa, ei tilanteessa aiheudu myöskään kaksinkertaista verotusta. Hyvittämättä jättäminen on tällöin perusteltua, sillä jos ulkomaisia veroja hyvitetäisiin, tarkoittaisi tämä eräänlaista tukipalkkiota verovelvolliselle ja verovelvollinen voisi kattaa ulkomaille maksettuja veroja Suomessa kertyneistä muista tuloistaan maksetuilla veroilla.

EU-oikeudessa ei ole yhteisiä sääntöjä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi jäsenvaltioissa ja EU-tuomioistuin on myös korostanut, että jäsenvaltiot saavat päättää verotustoimivallastaan ja

kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta itsenäisesti. Jäsenvaltiot eivät kuitenkaan saa syrjiä objektiivisesti samassa tilanteessa olevia esimerkiksi ulkomaisten tulojen perusteella.²⁶⁹ Näin ollen ei ole mahdollista tulkita suoraan EU-oikeuden perusteella sitä, aiheuttaako hyvittämättä jättämisen tilanne kiellettyä syrjintää tai kielletyn perusvapauksien rajoituksen. Tässä tutkielmassa on havaittu, että EU-oikeuden tulkinnanvaraisuus aiheuttaa haasteita sen arvioimisessa, voiko hyvittämättä jättämisen tilanne saada aikaan ristiriitatilanteen EU-oikeuden kanssa. Vaikka jäsenvaltiot velvoitettiin aiemmin voimassa olleessa EY-sopimuksen 293 artiklassa ryhtymään toimenpiteisiin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, ei tämä säännös edellyttänyt toimenpiteiden johtavan mihinkään tiettyyn lopputulokseen.²⁷⁰ EU-tuomioistuimien on kuitenkin ottanut kantaa, että jäsenvaltioiden kannattaa seurata kansainvälisiä käytäntöjä ja OECD:n laatimaa malliverosopimusta päättäessään verotustoimivallan jakamisesta.²⁷¹

Ulkomainen vero voi jäädä hyvittämättä myös kansallisten verojärjestelmien eroista johtuen, kun päädytään useamman valtion toisistaan poikkeaviin tulkintoihin esimerkiksi verovelvollisen asuinpaikasta tai verotettavan toiminnan veropohjasta. Jos veropohja on vieraassa valtiossa hyvin erilainen kuin Suomessa, ei veron perusteena olevaa tuloa tai toimintaa ei pidetä välttämättä Suomen tuloveron perusteena olevaa tuloa vastaavana. Tällöin ulkomainen vero jää hyvittämättä siitä syystä, että menetelmälain samaa tuloa koskevan edellytyksen ei katsota täyttyvän. Tällöin verovelvollista saattaa jäädä rasittamaan lopullinen kaksinkertainen verotus, jos kuitenkin kyseinen toiminta tai tulo on verotettu Suomessa esimerkiksi erilaisella veropohjalla.

Myös verosopimustilanteissa sopimusvaltiot saattavat ajautua kvalifikaatiokonfliktiin, jolloin valtiot soveltavat samaan tuloon verosopimuksen eri tulotyyppiartikloja. Verosopimusta sovellettaessa voidaan Suomessa hyvittää vain veroja, joita lähdevaltiolla on oikeus verosopimuksen mukaan periä. Näin ollen, jos toinen valtio on perinyt verosopimuksen vastaisesti veroja tai ainakin, jos Suomi katsoo sopimusvaltion tehneen niin, ei Suomessa voida hyvittää näitä ulkomaisia veroja. Kun veroja on peritty verosopimuksen vastaisesti tulon lähdevaltiossa tai verovelvollisen asuinvaltiossa, voi verovelvollinen kuitenkin yrittää tulon lähdevaltion kansallisten muutoksenhakusääntöjen mukaisesti hakea verosopimuksen vastaisesti perityn veron poistamista. Jos tulo kuitenkin luonnehditaan erilaisesta oikeussuhteesta syntyväksi tuloksi kuin toisessa sopimusvaltiossa, ei kansallisista muutoksenhakekeinoista ole välttämättä apua. Tällöin vaarana on se, että lopullinen kansainvälinen kaksinkertainen verotus jää rasittamaan verovelvollista. Näissä tilanteissa verovelvollinen voi pyrkiä

²⁶⁹ Ks. esim. C-513/04 Kerckhaert ja Morres

²⁷⁰ Nieminen 2010, s. 433

²⁷¹ Ks. esim. C-336/96 Gilly

kuitenkin vetoamaan verosopimuksen keskinäistä sopimusmenettelyä tai syrjäntäkieltoa koskeviin artikloihin, joiden perusteella konfliktitilanne pitäisi kyetä selvittämään.

Kansainvälinen kaksinkertainen verotus voidaan poistaa vain silloin, kun tulon lähdevaltio ja tulonsaajan asuinvaltio tulkitsevat yhdenmukaisesti sitä, mikä on verovelvollisen asuinvaltio. Jos kumpikin valtio katsovat olevansa verovelvollisen asuinvaltio, syntyy kaksoisasumiskonflikti. Menetelmälain perusteella ulkomaiset verot jäävät tällöin hyvittämättä. Verosopimus ei myöskään toimi kaksoisasumiskonfliktitilanteessa. Tilanne on ratkaistu OECD:n malliverosopimuksessa tie breaker -säännön perusteella, jonka mukaan verovelvollisella voi olla vain yksi asuinvaltio.

Kvalifikaatio- ja kaksoisasumiskonflikti aiheuttavat epäilemättä neutraalisuushäiriön, jos verovelvollisen lopulliseksi verorasitukseksi jää kaksinkertainen verorasitus. Verotus rajoittaa tällöin rajat ylittävää toimintaa. Kaksinkertainen verotus johtuu kuitenkin näissä tilanteissa yhtäaikaisesta kahden eri valtion ei-syrjivän harmonisoimattoman lainsäädännön soveltamisesta tai ei-syrjivän verosopimuksen tulkitsemisesta eri tavoilla. Kvalifikaatiokonflikti ja kaksoisasumiskonflikti vaikuttaisivat olevan vaikeimpia tilanteita ratkaista verotusoikeuden jakaminen valtioiden välillä ja näin estää kaksinkertainen verotus, vaikka tukea näiden tilanteiden ratkaisuun olisi mahdollista saada esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen säännöistä tai muista kansainvälisen vero-oikeuden periaatteista. Konfliktitilanteissa vaarana on myös se, että kaksinkertaista verotusta syntyy pitkällä aikavälillä, mikäli verovelvollinen jatkaa toimintaansa samalla tavalla kyseisissä valtioissa.

7.1 Hyvityksen enimmäismäärä

Menetelmälain mukaisesti ulkomainen vero hyvitetään vähentämällä vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavista veroista vastaavalta ajalta suoritettujen verojen määrä. Normaalihyvityksen periaatteen mukaisesti, jos tulon lähdevaltioon on suoritettu samasta tulosta enemmän veroa kuin Suomeen, hyvittää Suomi vain sen verran veroa kuin Suomeen on suoritettava.

Jos vieraan valtion verokanta samasta tulosta on suurempi kuin Suomen, jää Suomen verokannan ylittävä osa ulkomaille suoritetusta verosta hyvittämättä. Tämä ei kuitenkaan johda kaksinkertaiseen verorasitukseen, vaan verovelvollisen lopulliseksi verorasitukseksi jää ulkomaisen verokannan suuruinen verorasitus.

Ulkomaista veroa saattaa jäädä hyvittämättä myös tappioiden vähentämisen vuoksi, tai kun verovelvollisen verotettava tulo on Suomessa pienempi kuin ulkomailla. Tällöin toisaalta Suomessa ei tule maksettavaksi veroa vieraasta valtiosta saadusta tulosta. Verovelvolliselle aiheutuu kuitenkin tilanne, jossa verovelvollinen ei voi hyödyntää tappiota ja ulkomaisen veron hyvitystä

samanaikaisesti, vaikka muutoin verovelvollisella olisi mahdollisuus vähentää nämä verotuksessaan. Jos tappio syntyy samana verovuonna kuin vieraaseen valtioon maksetaan veroa, vähentää vieraasta valtiosta saatu tulo myös muodostuvan tappion määrää.

Kansallisten verojärjestelmien erot voivat myös aiheuttaa tulkintaepäselvyyksiä sen suhteen, mitä tuloja hyvityksen enimmäismäärän laskelmaan voidaan sisällyttää. Mikäli veronalaisia ulkomaisia tuloja jää pois hyvityksen enimmäismäärän laskennasta, vähentää se enimmäismäärää ja ulkomaista veroa voi siten jäädä hyvittämättä. Lisäksi ulkomaisen veron hyvitys myönnetään menetelmälain mukaisesti nettotulosta ja myös vieraasta valtiosta saatu nettotulo määritetään Suomen lainsäädännön mukaisesti. Ulkomaista veroa voi jäädä hyvittämättä, kun menoja kohdistetaan Suomen lainsäädännön mukaisesti enemmän tiettyyn tuloon kuin mitä vieraassa valtiossa on kohdistettu. Vieraassa valtiossa vero saatetaan määrätä myös bruttotulosta. Kun Suomessa vero hyvitetään nettotulosta, voi osa vieraaseen valtioon suoritetusta verosta jäädä hyvittämättä. Tällöin verovelvolliselle ei kuitenkaan aiheudu kaksinkertaista verotusta, sillä menojen vähentäminen pienentää myös Suomessa suoritettavaa veroa. Lopulliseksi verorasitukseksi jää vieraassa valtiossa määrätyn veron suuruinen rasitus.

Kun ulkomaista veroa jää hyvittämättä hyvityksen enimmäismäärän laskentatavan vuoksi, verovelvolliselle syntyy kuitenkin käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys. Käyttämättömän hyvityksen vähentäminen edellyttää, että viitenä seuraavana vuonna hyvityksen enimmäismäärän laskentasäännösten mukaisesti verovelvolliselle voidaan hyvittää veroja. Näin ollen käyttämättömän hyvityksen hyödyntämisen edellytyksenä on käytännössä, että verovelvollisella on ylipäättään verotettavaa tuloa sekä vieraasta valtiosta saatua tuloa samassa tulolähteessä seuraavan viiden vuoden aikana. Muutoin hyvittämättä jääneet ulkomaiset verot jäävät verovelvollisen lopulliseksi verorasitukseksi. Käyttämättömän hyvityksen hyödyntämismahdollisuus ainoastaan enimmäismäärän rajoissa ilmentää kuitenkin sitä periaatetta, että ulkomaisen veron hyvitys ei voi koskaan ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää.

Hyvityksen enimmäismäärän laskennasta johtuvia hyvittämättä jättämisen tilanteita voidaan perustella sillä, että Suomen olisi pienennettävä vastaavasti muista tuloista kannettavaa veroa.²⁷² EU-tuomioistuim on todennut, että koska EU:ssa ei ole ryhdytty yhtenäistäviin toimenpiteisiin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, saavat jäsenvaltiot itse määritellä verotuksen perusteet tulolle ja päättää jakoperusteet kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Näin ollen näyttäisi siltä,

²⁷² C-336/96 Gilly, kohta 48

että asuinvaltiolla ei ole velvollisuutta myöntää enempää hyvitystä kuin mitä Suomessa on maksettu veroa samasta tulosta.

Tappioiden vähentämisen aiheuttaman epäoikeudenmukaisen tilanteen osalta voidaan myös todeta, että jos ulkomaisen veron hyvitys myönnettäisiin Suomessa myös tässä tapauksessa, myönnettäisiin vieraassa valtiossa tuloa saaville sellainen etu, jota ei myönnetä Suomessa asuville Suomesta tuloa saaville verovelvollisille. Hyvitysmenetelmää voidaan perustella veronsaajien näkökulmasta myös esimerkiksi verovalvonnan turvaamisella, sillä hyvitysmenetelmää sovellettaessa vältetään paremmin kansainvälisiä nollaverotustilanteita.

Tässä tutkielmassa on havaittu, että EU-oikeuden perusvapauksien soveltaminen ei ole aivan yksiselitteistä välittömän verotuksen alalla. EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö on tietyllä tavalla yhdenmukaista, mutta pirstaleista. Tapauskohtainen tulkinta muodostuu punninnaksi eri verovelvollisten eduista ja oikeuksista sekä valtioiden oikeuttamisperusteista tietynlaiselle verokohtelulle. Yhteisiä kansainvälisiä sääntöjä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ei ole olemassa. EU:n perusvapaudet eivät myöskään velvoita asuinvaltiota lieventämään kaksinkertaista verotusta, joka johtuu siitä, että veropohja jaetaan kahden jäsenvaltion välillä. Kaksinkertainen verotus tai valittu kaksinkertaisen verotuksen poistamistapa eivät kuitenkaan saa johtaa syrjivään tai perusvapauksia rajoittavaan verokohteluun.

Tutkielmassa on havaittu, että ulkomainen vero voi jäädä hyvittämättä veron hyvityskelvottomuuden tai hyvityksen enimmäismäärän laskemistavan vuoksi monenlaisissa ja toisistaan eriävissä tilanteissa. Lopullinen kaksinkertainen verorasitus tarkoittaa kuitenkin useimmissa tapauksissa verovelvolliselle huomattavasti ankarampaa verorasitusta vain yhden valtion verokannan mukaiseen verorasitukseen verrattuna. Verovelvollisen toimintaedellytysten vuoksi olisi siis erityisen tärkeää, että lopulliseksi verorasitukseksi ei jää kahden eri valtion verotuksesta johtuva kaksinkertainen verotus.

Lopuksi voidaan todeta, että hyvittämättä jättämisen tilanteita voidaan tarkastella tulkitsemalla EU:n perusvapauksien tarkoitusta ja EU-tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä. Tulkinnoissa tärkeimpänä ajatuksena taustalla vallitsee aina verovelvollisten toimintaedellytysten mahdollistaminen, verotuksen neutraalisuus, tasavertainen ja oikeudenmukainen verokohtelu ja vapaan liikkuvuuden edellytysten takaaminen. Rajoituksia näihin voidaan toki perustella esimerkiksi verovalvonnan tehokkuuden turvaamisella. Hyvittämättä jättämisen osalta on kuitenkin tärkeää huomata se, että verotus merkitsee muutoinkin sitä, että merkittävä osa kansalaisten tuloista siirretään julkisen sektorin käytettäväksi ja kavennetaan kansalaisen vapauspiiriä. Mikäli hyvittämättä jättäminen johtaa tämän

vapauspiirin entistä ankarampaan kaventamiseen, voi olla vaikeaa perustella sitä, miksi kaksinkertaista verotusta ei tarvitse näissä tilanteissa poistaa.